

Con anterioridad a la nota en mención, no hay constancia en el expediente administrativo que la entidad demandada hubiese puesto en conocimiento de DROGUERÍA SARO, S.A., su intención de que el producto fuera repuesto en atención a la proximidad de su vencimiento.

De esto resulta que la petición de reposición no fue promovida en tiempo oportuno, ya que conforme se entiende de lo pactado en las cartas de compromiso, para que fuera efectivo el mismo se requería de comunicación oficial de la cercanía del vencimiento del producto, es decir, en fecha previa al evento, y a partir de la cual se computaría el término para realizar la reposición.

Por tanto, la actuación de la Caja de Seguro Social vulnera lo dispuesto en el artículo 1109 del Código Civil, ya que estaba obligada a cumplir con el requerimiento de comunicar a DROGUERÍA SARO, S.A. la reposición del producto por su próximo vencimiento, tal como fue pactado entre ambas partes.

Siendo esto así, no procede exigir a la empresa demandante la reposición de los 19,058 frascos de Citrato de Magnesio, con un valor de B/.16,580.46 ni establecer cuenta por cobrar por el producto vencido.

La Sala no entrara al análisis del resto de los cargos de violación formulados, debido a que se ha comprobado la ilegalidad de la nota impugnada.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE ES NULA, POR ILEGAL la Nota No. G.C-236-11-2004 del 17 de noviembre de 2004, de la Dirección de Abastos de la Caja de Seguro Social.

Notifíquese,

HIPÓLITO GILL SUAZO
VICTOR L. BENAVIDES P. -- JACINTO A. CARDENAS
HAZEL RAMÍREZ (Secretaria Encargada)

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR EL LICENCIADO MIGUEL ANTONIO VERGARA ORTEGA EN REPRESENTACIÓN DE LA CAJA DE AHORROS, PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA NOTA N 201-01-298 DEL 22 DE ABRIL DE 2005, EMITIDA POR EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, EL ACTO CONFIRMATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. PONENTE: HIPÓLITO GILL S. PANAMÁ, CUATRO (4) DE AGOSTO DE DOS MIL OCHO (2008).

Tribunal:	Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala:	Tercera de lo Contencioso Administrativo
Ponente:	Hipólito Gill Suazo
Fecha:	04 de Agosto de 2008
Materia:	Acción contenciosa administrativa Plena Jurisdicción
Expediente:	610-05

VISTOS:

El licenciado Miguel Roberto Vergara Ortega en representación de CAJA DE AHORROS presentó ante la Sala Tercera demanda contencioso-administrativa de plena jurisdicción para que se declare nula, por ilegal, la Nota N°201-01-298 del 22 de abril de 2005, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas, el acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.

Mediante la nota impugnada el Ministerio de Economía y Finanzas sostiene medularmente que en las ventas locales e importación el vendedor debe determinar el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios en adelante (ITBMS) que se cause con independencia de que el comprador sea un particular o el Estado Panameño, Gobierno Central, Entidades Autónomas o Semiautónomas, dado que de acuerdo con el parágrafo 26 del artículo 1057V del Código Fiscal, quedan sin efecto las exoneraciones explícitas o implícitas que afecten el ITBMS concedidas con anterioridad por leyes especiales.

El apoderado judicial de la institución demandante solicita que como consecuencia de la declaratoria de ilegalidad del acto impugnado se restablezca a la Caja de Ahorros el derecho a la exención impositiva del pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios tanto en las compras y

servicios locales como en las importaciones y; que no está obligada a retener a sus proveedores suma alguna en concepto del referido impuesto.

El apoderado judicial de la parte actora entre los hechos fundamentales de la demanda sustenta, que la Caja de Ahorros solicitó al Ministro de Economía y Finanzas certificara que estaba exonerada del pago del ITBMS, y en respuesta a ello dicha entidad señaló fundamentalmente que de acuerdo con el régimen impositivo panameño, la Caja de Ahorros es un contribuyente regular, debiendo contribuir como los demás contribuyentes, dado de que no existe derogación de parágrafo 26 del artículo 1057V del Código Fiscal, ni de la Ley 9 de 1980.

Asimismo, señala el demandante que el artículo 6 de la Ley 52 de 2000, Orgánica de la Caja de Ahorros exonera a esta entidad de todo tipo de impuesto y que el artículo 1057V del Código Fiscal que establece el impuesto objeto de esta controversia antes de ser modificado mediante la Ley 75 de 1976, no incluía la parte de servicios.

Por otra parte, el apoderado judicial de la actora sobre las disposiciones legales señala que la nota demandada infringe en primera instancia el artículo 6 de la Ley 52 de 2000, que exonera a dicha entidad bancaria del pago de todo tipo de tributo, derecho, tasa, cargo o contribución de carácter nacional. La infracción de esa norma se dice producida de forma directa por omisión, medularmente porque el acto impugnado prevé que la Caja de Ahorros está obligada como todo contribuyente a pagar el ITBMS.

También figura como norma violada, el parágrafo 26 del artículo 1057V del Código Fiscal que elimina las exoneraciones del ITBMS en las importaciones. La infracción de esa norma se dice producida por interpretación errónea explicando medularmente que se aplicó la parte de esa norma que dispone que quedan sin efecto las exoneraciones concedidas con anterioridad a su vigencia, pero, no de aquellas con posterioridad, como lo es el caso de la Ley 52 de 2000, frente a las leyes 75 de 1976 y 9 de 1980.

Por otra parte, fungen como normas infringidas por el acto demandado los artículos 14 y 37 del Código Civil que refieren respectivamente a la incompatibilidad de los Códigos y de la derogación de las leyes, explicándose medularmente la infracción en el hecho de que la entidad demandada aplicó normas de carácter general como el artículo 1057V en sus párrafos 7 y 26 en su parte final, en lugar de aplicar la Ley 52 de 2000, por ser especial y posterior, además, de estar derogada la norma aplicada.

Por último, el demandante cita conjuntamente como normas infringidas el artículo 43 de la Constitución Política y el artículo 3 del Código Civil que se refieren a la retroactividad de las normas.

Por su parte el Procurador de la Administración mediante vista fiscal solicita a este Tribunal que declare que no es ilegal la nota demandada fundado en que a su consideración que el parágrafo 26 del artículo 1057V del Código Fiscal, dispone que no habrá exoneración del ITBMS en las importaciones, y a consecuencia de ello, el Estado se convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

DECISIÓN DE LA SALA

Luego de desarrolladas las etapas procesales de rigor corresponde a este Tribunal decidir el fondo de la presente controversia, sobre la base de las consideraciones que siguen.

Debe advertir, la Sala que la nota demandada de ilegal da respuesta a una solicitud que hiciera la entidad demandada al Ministerio de Economía y Finanzas a fin de que certificara que la Caja de Ahorros está exenta del pago del (ITBMS), en las importaciones y cuando sea adquirente de bienes o usuaria de servicios pagados, acto que responde fundamentalmente que en los casos de importaciones, ventas y o prestaciones de servicios a entidades oficiales, el proveedor deberá calcular el 5% o tarifa aplicable al precio y los compradores deberán pagarlos aún cuando la transferencia se realice como consecuencia de la celebración de una licitación o concurso de precio.

Siendo así las cosas, importa tener como marco de referencia que nos encontramos ante la situación concreta de que la exención aludida al ITBMS, es para cualquier actividad en que la Caja de Ahorros sea adquirente de bienes o reciba un servicio o, de las importaciones, por cuanto que dentro del acto demandando no se alude a que la certificación solicitada es para ser aplicada a algún caso en concreto.

En el primero de los cargos de ilegalidad argumenta el apoderado judicial de la Caja de Ahorros, que de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 52 de 2000, esta entidad está exenta del pago de cualquier tributo nacional y por ende del ITBMS, por lo cual no está obligada a pagarlos ni que se le cargue en sus contratos de compra, ni en las importaciones, que por ser esa norma de carácter especial tiene primacía sobre una general, sin embargo, fue aplicado el parágrafo 7 del artículo 1057V del Código Fiscal.

Ante la consideración de la parte actora de que la entidad demandada aplicó una norma general frente a una especial, cabe igualmente referirnos al cargo de ilegalidad del artículo 14 del Código Civil, que se dice se produce al aplicarse normas del Código Fiscal, en lugar de la Orgánica de la Caja de Ahorros.

Esta Sala observa que uno de los puntos controvertidos es la vigencia del artículo 6 de la Ley 52 de 2000, orgánica de la Caja de Ahorros que otorga exenciones tributarias nacionales a esa dependencia, frente a las últimas reformas introducidas al artículo 1057V del Código Fiscal que establece el pago del ITBMS, visto que importa determinar si la Caja de Ahorros está o no exenta del pago de dicho impuesto.

Mediante el acto impugnado el Ministerio de Economía Y Finanzas consideró que dado que no existe derogación del párrafo 26 del artículo 1057V ni de la Ley 9 de 1980, en aquellas ventas locales de importación el vendedor debe determinar el pago del ITBMS, independientemente de que el comprador sea un particular, el Estado panameño, Gobierno Central, Entidades Autónomas y Semiautónomas.

Considerando que el fundamento jurídico del acto impugnado, que contiene la decisión del Ministerio de Economía y Finanzas de no conceder la certificación de exención a la Caja de Ahorros en el pago del ITBMS es el artículo 1057V del Código Fiscal, y el argumento de la parte actora fundamentalmente es que dicha norma no aplica por ser una general, a nuestro criterio es importante examinar como se encontraba esa norma al momento en que fue emitido el acto demandado, frente a la hipótesis de que no nos encontramos ante un caso en particular. Dicho acto fue emitido el 22 de abril de 2005.

Esta Sala Observa, que las exoneraciones a que refiere el artículo 6 de la Ley 52 de 2000, es en beneficio solamente de la Caja de Ahorros, sin entender que ese artículo también es aplicable para quienes fungen como contribuyentes y realicen de las actividades de las que se debe cargar el ITBMS.

El artículo 1057V del Código Fiscal, en lo pertinente luego de recibidas varias modificaciones, al momento de que se emitió el acto demandado es del siguiente tenor:

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

....

PARÁGRAFO 4. Son contribuyentes de este impuesto: a. Las personas naturales, las sociedades con o sin personería jurídica que, en el ejercicio de sus actividades, realicen los hechos gravados y actúen como transferentes de bienes corporales muebles y/o como prestadores de servicios.

En este caso, no serán considerados contribuyentes del impuesto los pequeños productores, comerciantes o prestadores de servicios, que durante el año anterior hayan tenido un ingreso bruto promedio mensual no superior a los tres mil balboas (B/.3,000.00) y sus ingresos brutos anuales no hayan sido superiores a treinta y seis mil balboas (B/.36,000.00). b. El importador por cuenta propia o ajena.

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

La reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los cuales deben retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

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

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

...

PARÁGRAFO 7. No causarán este impuesto:

- a. Las transmisiones en capitulaciones matrimoniales, aportes o división de bienes conyugales.
- b. La expropiación, ventas y prestación de servicios que haga el Estado, salvo las que efectúen las empresas industriales y comerciales de éste.

...

PARÁGRAFO 26: Por no tratarse de un Impuesto de Importación, éste tributo no está incluido en las exoneraciones a las importaciones otorgadas en virtud de contratos celebrados o que se celebren con fundamento en leyes de incentivos.

Quedan sin efecto las exoneraciones explícitas o implícitas que afecten este tributo y que hayan sido concedidas con anterioridad a su vigencia, en virtud de leyes especiales o en contratos celebrados con la Nación.

..."

En lo pertinente para este examen, la norma descrita enuncia como de los contribuyentes del ITBMS al importador uno de los temas que nos ocupa, sea persona natural o jurídica, pero en ningún momento enuncia a las instituciones públicas, y ello es importante en cuanto a la aplicación del principio de legalidad que rige a la Administración Pública, al contrario otorga exenciones expresas para con este impuesto cuando las expropiaciones, ventas y prestación de servicios las haga el Estado, que interpretado en sentido contrario el Estado se convertiría en sujeto pasivo y sujeto activo de la obligación tributaria al mismo tiempo.

Esta Sala interpreta, que las exenciones en caso de importaciones son de aquellas concedidas en virtud de contratos celebrados con el Estado o que se celebren con fundamento en leyes especiales, y no para que se aplique al Estado como un contribuyente, lo que sería contradictorio con las exenciones otorgadas al Estado y el hecho de que las instituciones públicas o el Estado no aparecen como de los contribuyentes que enuncia el artículo 1057V del Código Fiscal. En tanto, que tales exenciones son para aquellas que otorga el propio Estado por leyes especiales o en virtud de contratos que él celebre con particulares.

Lo anterior, lleva a este Tribunal a considerar que en la norma bajo análisis surgen varias hipótesis importantes para este análisis que deben quedar claras: a) Que las importaciones no quedan incluida en las exenciones del ITBMS otorgadas en virtud de contratos celebrados con el Estado, b) Cuando el Estado sea el que haga la venta o preste el servicio se exonera de tal impuesto, c) las Instituciones públicas no aparecen expresamente como contribuyentes del ITBMS.

Esta Superioridad, lee en el texto de la nota demandada que ante la situación de que el Estado sea un comprador, se considera que éste debe pagar el ITBMS, lo que es contrario a lo dispuesto en las normas que consagran exención en las ventas y prestación del servicio que haga el Estado, máxime que la supuesta certificación de exención solicitada no es para una situación en concreto.

Las consideraciones expresadas, llevan a este Tribunal a concluir que de la forma en que se encuentra redactada la nota demandada, deja entre dicho que el Estado sea un contribuyente del ITBMS, en cualquier caso en que sea comprador, lo que es contrario a normas que otorgan exenciones al Estado y que este no está entre los listados como contribuyente. Por ello, consideramos innecesario entrar a examinar los demás cargos de ilegalidad de normas legales.

Respecto al cargo de ilegalidad del artículo 43 de la Constitución Política, debemos anotar que esta Superioridad debe abstenerse de entrar a examinar por cuanto que ello es un asunto de los que le corresponde conocer de manera privativa al Pleno de la Corte Suprema de Justicia.

En mérito de lo expuesto, los Magistrados de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la Ley DECLARAN QUE ES ILEGAL, la Nota No.201-01-298 DGI de 22 de abril de 2005, suscrita por el Ministro de Economía y Finanzas, y se NIEGA las otras pretensiones.

Notifíquese,

HIPÓLITO GILL SUAZO
VICTOR L. BENAVIDES P. -- JACINTO A. CARDENAS
HAZEL RAMÍREZ (Secretaría Encargada)