

Entrada No. 222-07 Mag. Ponente: Winston Spadafora F.
Demanda Contenciosa Administrativa de Nulidad, interpuesta por la firma RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS, actuando en su propio nombre y representación, para que se declaren nula, por ilegales, "frases" contempladas en los artículos 81, 125, y 133 ch del Decreto Ejecutivo No. 8 del 29 de enero de 2007, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Panamá, veintitrés (23) de junio de dos mil ocho (2008)

VISTOS:

La firma RIVERA, BOLÍVAR y CASTAÑEDAS, actuando en su propio nombre y representación, ha interpuesto Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, para que se declaren nulas, por ilegales, las "frases" contempladas en los artículos 81, 125 y 133 ch del Decreto Ejecutivo No.8 del 29 de enero de 2007, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Las frases cuya nulidad es solicitada por la parte actora solicita, son las siguientes:

- 1 *"Ingresos de cualquier fuente", "las fundaciones de interés privado", " las asociaciones sin fines de lucro", "de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá, sin deducir de ello lo que por concepto de dividendo o utilidades deban repartir entre sus accionistas";* contenidas en el artículo 81 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de

2007.

- 2 *“Las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro, ingresos dentro del territorio de la República de Panamá”*; contempladas en el artículo 125 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007.
- 3 El último párrafo del artículo 133ch cuyo texto es el siguiente:
“Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban: 1. Ingresos exclusivamente de funciones notariales; 2. Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícola o pecuarias; y 3. La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/150,000.00 hasta B/. 199,999.00.”

La parte actora estima que las frases reglamentarias acusadas, infringen el artículo 694 del Código Fiscal toda vez que el segundo párrafo del artículo dispone, que para ser contribuyente la persona natural o jurídica nacional o extranjera debe percibir renta gravable objeto del impuesto, y no es posible incluir en este grupo a las asociaciones sin fines de lucro ya que no perciben lucro.

De igual forma considera infringido el artículo 81 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007, toda vez que la frase acusada de ilegal contenida en esta disposición, viola el principio de legalidad tributaria el cual cuenta con una reforzada protección constitucional. Según señala el actor, 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, renta y monopolios oficiales como lo consagra el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución. En este sentido, señala que sólo la Ley formal es la que puede regular la delimitación del hecho gravable, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Con relación al artículo 699 del Código Fiscal, el actor considera que ha sido violado por indebida aplicación toda vez que el mismo se aplica a las personas jurídicas, mientras que el último párrafo del artículo 133 ch del Decreto No. 170 de 1993, tal y como quedó modificado por el artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007, indica que se aplicará la tarifa del artículo 699 (*el treinta por ciento (30%) sobre lo que resulte mayor entre la renta gravable calculada por el método establecido o la renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste*) a una serie de contribuyentes los cuales pueden ser personas naturales, por tanto viola dicho artículo.

Así también se considera infringido el artículo 710 del Código Fiscal, en virtud de que para que una persona natural o jurídica esté obligada a presentar una declaración jurada de impuesto sobre la renta, tiene que ser contribuyente para lo que se requiere que este obtenga una renta gravable de fuente panameña. En ese sentido, alega el actor que las asociaciones sin fines de lucro y las fundaciones de interés privado, son entidades no lucrativas, a las cuales no puede obligársele el pago de la prestación

tributaria por vía reglamentaria.

Al referirse a las infracciones contra el artículo 669 del Código Fiscal, señala que este ha sido violado por indebida aplicación ya que esta norma especifica las actividades que generan renta bruta y que son materia imponible del impuesto sobre la renta.

Por último, el actor se refiere a los cargos de infracción al numeral 5 del artículo 64 y el 72 del Código Civil indicando que las normas infringidas reconocen la existencia de las asociaciones sin fines de lucro y disponen que cuando las mismas se extinguen, sus bienes tienen que ser destinadas a actividades similares o ser entregados a los municipios donde estas operen.

Al admitirse la presente demanda se corrió en traslado al señor Procurador de la Administración quien, mediante la Vista Fiscal No. 836 de 26 de octubre de 2007, manifestó que no comparte los cargos formulados por la actora en cuanto a la supuesta violación del numeral 5 del artículo 64 y el artículo 72 del Código Civil, los cuales reconocen a las asociaciones de interés privado sin fines lucrativos, y disponen que los bienes de éstas corporaciones, asociaciones y fundaciones deben destinarse a actividades similares o ser entregados a los municipios donde estas operen cuando dejan de funcionar, por lo que se establece una diferencia con aquellas que se dedican a actividades mercantiles.

Por su parte, el representante del Ministerio Público mediante Vista No. 836 de 26 de octubre de 2007 (f. 107-113), solicitó se declare que SON ILEGALES, las frases "*ingresos de cualquier fuente*", "*las fundaciones de*

interés privado” y *“de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá”*, contenidas en su artículo 81; *“las fundaciones de interés privado”* e *“ingresos dentro del territorio de la República de Panamá”*, contenidas en el artículo 125 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007, así como también el último párrafo del artículo 133 ch, por considerar que son estas las frases con las que se incurre en las infracciones alegadas por el demandante.

Admitidas las pruebas presentadas por la parte actora y evacuado el término de alegatos, se procede a resolver la presente controversia.

Las frases impugnadas por la presente acción de nulidad, están contenidas en el Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007, por medio del cual se modifican algunos artículos del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta.

La Sala observa que la demanda ha sido interpuesta contra un acto administrativo general, a través del cual se modifican algunos artículos del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamentaba las disposiciones del impuesto sobre la renta, por lo que se hace evidente el propósito de preservación de la integridad del orden jurídico abstracto, razón de ser de las acciones de nulidad.

Dentro de ese contexto, han sido evaluadas cuidadosamente las argumentaciones planteadas por el recurrente, y en consecuencia se advierte que el tema objeto de estudio se reviste de elementos de complejidad que hacen necesaria una reflexión integral del tema tributario que subyace a la

luz del ordenamiento jurídico tributario.

La lectura de las normas del Código Fiscal que regulan el impuesto sobre la renta en Panamá, permiten apreciar que se trata de un gravamen directo con características particulares como las que se detallan a continuación:

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

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

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

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

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

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

El artículo 694 del Código Fiscal, define el objeto del impuesto sobre la renta indicando lo siguiente:

“Artículo 694. Renta Gravable - Objeto de impuesto.

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

En ese mismo sentido la legislación tributaria señala que “*contribuyente*” es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que perciba la **renta gravable** objeto del impuesto.

De igual forma, señala el Código Fiscal lo siguiente:

Artículo 695.- Renta Gravable - Definición.

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

Artículo 699.- *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 calculada 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 punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste.*

El total de ingresos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los

ingresos exento y/o no gravables y los ingresos de fuente extranjera.

Las personas jurídicas que tengan en el precio de venta el Impuesto de Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo, así como el Impuesto Selectivo al Consumo de ciertos Bienes y Servicios, podrán restar del total de ingresos gravables los importes correspondientes a los impuestos antes mencionados, a efecto de determinar sus ingresos gravables.

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

...”

Artículo 708.- Exenciones y deducciones.

No causarán el impuesto.

...

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

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

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

...”

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

Artículo 81.- Contribuyentes

Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas,

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

...

Artículo 125.- Declaración Jurada de Rentas:

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

...

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

...

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

- 1-Ingresos exclusivamente de funciones notariales;*
- 2-Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias; y*
- 3-La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/.150,000.00 hasta B/.199,999.99.*

El análisis preliminar de estas normas reglamentarias permite a la Sala colegir que se revela la infracción alegada por el demandante, en el

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

Como bien se explicó al momento de resolver la petición de medida cautelar, las asociaciones sin fines lucrativos, cuya existencia como personas jurídicas contempla el artículo 64 del Código Civil, por su propia naturaleza jurídica y definición, no realizan actividades para producir lucro, sino que se constituyen generalmente para alcanzar fines de carácter cívico, social, deportivo, religioso, etc.. Es por ello que a tenor de la ley, no generan rentas gravables.

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

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

En esa misma dirección, el artículo 81 del Decreto Ejecutivo No. 8 de

2007, omite señalar (como lo hacía ese mismo artículo antes de la reforma), que *contribuyente* es la persona que **perciba ingresos o rentas gravables**, lo que sí queda claramente consignado como premisa fundamental del artículo 694 del Código Fiscal, que define el objeto del impuesto de renta.

Así también se incorpora entre las personas naturales o jurídicas obligadas a presentar una declaración jurada de renta, a *las fundaciones de interés privado y a las asociaciones sin fines de lucro*, pese a que el artículo 710 del Código Fiscal, indica que quienes están obligados a presentar una Declaración Jurada de Renta son los *contribuyentes* del impuesto sobre la renta.

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

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

Respecto a los cargos formulados por violación a los artículos 696 del Código Fiscal, del numeral 5 del artículo 64 y del artículo 72 del Código Civil, consideramos no tienen sustento jurídico por cuanto éstas disposiciones hacen referencia al concepto de *renta bruta y a las asociaciones de interés privado sin fines lucrativos reconocidas por el Poder Ejecutivo y al destino de los bienes de las mismas*, lo que no es una materia regulada por las frases impugnadas.

Por último, consideramos de importancia enfatizar, que para arribar a las consideraciones de fondo que ahora se exponen, fue necesario referirnos a lo establecido por la Sala, con relación al principio de *reserva legal tributaria*, mediante sentencia de 27 de febrero de 2007, que dicta lo siguiente:

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

Lo expuesto en la cita *ut supra* permite concluir, que en el desarrollo del principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

"a- La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b- los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta

y su importe máximo.

c- *La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables.*

...

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

..." (Sentencia de 27 de febrero, Mag. Ponente: Adán Arnulfo Arjona.).

Con base en el análisis efectuado por la Sala, se concluye que las frases cuestionadas del Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007, no cuentan con el respaldo legal de los artículos del Código Fiscal, lo que se constituye en un exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Órgano Ejecutivo, y un desconocimiento del principio de legalidad tributaria, situación que hace viable y conveniente declarar que son nulas por ilegales, las frases contenidas en los artículos 81, 125 y 133 ch del Decreto Ejecutivo No. 8 del 29 de enero de 2007, tal y como alegadamente lo indicó la firma RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA QUE SON NULAS, por ilegales, las frases del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007 siguientes: Del Artículo 81: "*ingresos de cualquier fuente*", "*las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro*"; "*de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá*"; del artículo 125: "*las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro*", "*los ingresos dentro del territorio de la República de Panamá*"; del artículo 133 ch: el último párrafo que señala:

“Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban: 1. Ingresos exclusivamente de funciones notariales; 2. Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias; y 3. La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/. 150,000.00 hasta B/.199,999.99.”

NOTIFÍQUESE.

WINSTON SPADAFORA F.

ADÁN ARNULFO ARJONA VÍCTOR L. BENAVIDES P.

JANINA SMALL
SECRETARIA