

-68

REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, catorce (14) de julio de dos mil diecisiete (2017).

VISTOS:

El licenciado DIMAS ENRIQUE PÉREZ, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado ante la Sala Tercera demanda contencioso administrativa de nulidad con el fin que se declare nula, por ilegal, la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

La presente demanda fue admitida por medio de la Providencia de 22 de julio de 2016 (f. 44), se le envió copia de la misma al Ministro de Economía y Finanzas para que rindiera su informe explicativo de conducta y se le corrió traslado de la misma al Procurador de la Administración.

I. La pretensión y su fundamento.

El objeto de la presente demanda lo constituye la declaratoria de ilegalidad de la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Según el demandante, la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, infringe el literal g) del párrafo 15 del artículo 1057-V del Código Fiscal, cuyo texto es el siguiente:

- "PARÁGRAFO 15. La Dirección General de Ingresos, como oficina administradora de este impuesto, está facultada para:
- a) Habilitar a las instituciones del Estado para que funjan como oficinas Recaudadoras.
 - b) Exigir a los contribuyentes el uso de libros o registros especiales que faciliten la fiscalización.
 - c) Exigir a los contribuyentes que habiliten y registren sus facturas en las dependencias de la Dirección General de Ingresos, así como cualquier otro documento o formulario que utilicen en el desarrollo de sus actividades.
 - d) Autorizar procedimientos especiales para instrumentar operaciones gravadas con este impuesto cuando, a su juicio, esta autorización facilite el normal desenvolvimiento de las actividades que el contribuyente desarrolla y que, al mismo tiempo, permite una adecuada fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos.
 - e) Exigir, en caso que no se presente la declaración jurada en el plazo establecido, por cada periodo no declarado, un pago provisorio por un importe igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el mayor monto total de las operaciones gravadas, incluido en las últimas seis declaraciones juradas presentadas.
 - f) Exigir a los contribuyentes y asimilados, su inscripción en registros especializados de exportadores, importadores y fabricantes de productos alimenticios, medicinales y farmacéuticos, así como en los que sean necesarios para el adecuado control de los tributos.
 - g) Establecer sistemas de devolución o aplicación de créditos a favor de los contribuyentes, incluyendo las situaciones específicas contempladas en el siguiente Parágrafo."

Sostiene el recurrente que el acto atacado vulnera la norma citada, toda vez, a su juicio, existe una extralimitación de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo al momento de emitir el Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005 y establecer dicha restricción sin tomar en consideración lo señalado en la disposición en mención.

II. El informe de conducta del Ministerio de Economía y Finanzas.

Cabe señalar que se le dio traslado de la demanda al Ministro de Economía y Finanzas, pero el mismo no rindió el informe explicativo de conducta correspondiente.

III. La Vista del Procurador de la Administración.

El Procurador de la Administración, mediante la Vista No. 1211 de 7 de noviembre de 2016 (fs.46-52), le solicitó a los Magistrados que integran la Sala Tercera que declaren que no es ilegal la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas. A su juicio ello es así, puesto que la reglamentación que hace el Decreto Ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, se refiere única y exclusivamente en su artículo 25 a la utilización del crédito fiscal que se encuentra puntualmente definido en el párrafo 12 del artículo 1057 V que, en atención a lo señalado en el párrafo 14 establece cómo debe ser computado al período fiscal subsiguiente y específicamente en el párrafo 16 contempla un documento específico que expedirá la Dirección General de Ingresos cuando exista este crédito en concepto de exportaciones denominado "Certificados de Poder Cancelatorio". Añade que como consecuencia, no se contempla una devolución dineraria del crédito fiscal, ya que la ley no hace alusión al tema del excedente en el pago del impuesto, sino al Crédito Fiscal el cual responde a apartados precisados en la propia excerta legal.

IV. Alegato de conclusión

Conforme lo establece el artículo 61 de la Ley N° 135 de 1943, en su último párrafo: *"las partes pueden presentar, dentro de los cinco días siguientes al término fijado para practicar las pruebas, un alegato escrito respecto del litigio"*; licenciado DIMAS ENRIQUE PÉREZ, actuando en su propio nombre y representación, incorpora escrito de alegatos (fs. 57 a 65 del expediente) en el cual reitera su solicitud de declaratoria de nulidad, por ilegal, de la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de

Economía y Finanzas. Señala que el Órgano Ejecutivo al momento de emitir el decreto reglamentario simplemente prohibió la posibilidad, previamente brindada por el legislador a la administración tributaria, de ordenar la devolución de sumas de dinero a razón de los pagos en exceso y/o indebidos efectuados por los contribuyentes en concepto de I.T.B.M.S., y solamente le brinda la posibilidad de utilizar ese crédito fiscal para los meses siguientes, sin darle importancia al hecho que hay ocasiones en el que el contribuyente no necesitará volver a pagar el I.T.B.M.S., en los meses siguientes por razón de sus actividades.

IV. Decisión de la Sala.

Una vez cumplidos los trámites legales, la Sala procede a resolver la presente controversia.

El acto administrativo impugnado a través de la presente demanda, lo constituye la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, "Por el que se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)".

Una vez efectuado un análisis exhaustivo del expediente, la Sala concluye que la frase impugnada no infringe el literal g) del párrafo 15 del artículo 1057-V del Código Judicial que dispone lo siguiente:

"PARÁGRAFO 15. La Dirección General de Ingresos, como oficina administradora de este impuesto, está facultada para:

- a) Habilitar a las instituciones del Estado para que funjan como oficinas Recaudadoras.
- b) Exigir a los contribuyentes el uso de libros o registros especiales que faciliten la fiscalización.
- c) Exigir a los contribuyentes que habiliten y registren sus facturas en las dependencias de la Dirección General de Ingresos, así como cualquier otro documento o formulario que utilicen en el desarrollo de sus actividades.
- d) Autorizar procedimientos especiales para instrumentar operaciones gravadas con este impuesto cuando, a su juicio, esta autorización facilite el normal desenvolvimiento de las actividades que el contribuyente desarrolla y que, al mismo tiempo, permite una adecuada fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos.

e) Exigir, en caso que no se presente la declaración jurada en el plazo establecido, por cada periodo no declarado, un pago provisorio por un importe igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el mayor monto total de las operaciones gravadas, incluido en las últimas seis declaraciones juradas presentadas.

f) Exigir a los contribuyentes y asimilados, su inscripción en registros especializados de exportadores, importadores y fabricantes de productos alimenticios, medicinales y farmacéuticos, así como en los que sean necesarios para el adecuado control de los tributos.

g) **Establecer sistemas de devolución o aplicación de créditos a favor de los contribuyentes, incluyendo las situaciones específicas contempladas en el siguiente Parágrafo."**

Observa la Sala que el Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, hace mención al crédito fiscal y a la devolución de dicho crédito (punto atacado por la parte actora en la presente demanda) en el parágrafo 12 del artículo 1057 V del Código Fiscal que preceptúa lo siguiente:

PARÁGRAFO 12. En las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

a. El débito fiscal estará constituido por la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes calendario.

b. El crédito fiscal estará integrado por:

1. La suma del impuesto incluido en las facturas de compra realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo periodo, siempre que 233 cumplan con las exigencias previstas en el Parágrafo 13 en materia de documentación.

2. El impuesto pagado en el referido periodo con motivo de la importación de bienes.

...

Quando el crédito fiscal sea mayor al débito fiscal, se aplicará el Parágrafo 14 del presente Artículo.

..."

Por su parte, el parágrafo 14 del artículo 1057 V del Código Fiscal es del tenor siguiente:

PARÁGRAFO 14. En los casos que en determinado periodo el contribuyente luego de realizar la liquidación se encontrare con un crédito a su favor, lo imputará el a los periodos fiscales subsiguientes.

En atención a las normas transcritas se infiere claramente que en caso que exista un crédito fiscal, es decir, un monto a favor del contribuyente, el mismo le será imputado a los periodos fiscales subsiguientes.

Por lo tanto, el administrador tributario, es decir, la Dirección General de Ingresos no le desconoce el crédito fiscal al contribuyente o se lo apropia, sino que se lo computa a su favor para el subsiguiente período fiscal.

Lo señalado en párrafos anteriores, también lo contempla claramente el primer párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, "Por el que se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)", en el que se encuentra la frase impugnada. Dicha norma establece lo siguiente:

"Artículo 25. UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO. Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en el período inmediato subsiguiente, **pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso.**

... "

La Sala coincide con la Procuraduría de la Administración cuando señala que hay confusión de la parte actora con respecto al término "devolución" que no significa que la devolución, valga la redundancia, de un crédito fiscal al contribuyente va a ser dada en forma líquida, sino que la misma la hace la Dirección General de Ingresos a través de una compensación de crédito, es decir, el reconocimiento de dicho crédito para el pago de un tributo en el período fiscal subsiguiente.

Cabe destacar que sólo el párrafo 16 del artículo 1057 V del Código Fiscal contempla la expedición de un documento específico, denominado "Certificado de Poder Cancelatorio", que emitirá la Dirección General de Ingresos cuando exista un excedente de crédito fiscal en concepto de actividades consideradas de exportación, reexportación o asimiladas a éstas por la presente Ley. El párrafo 16 del artículo 1057 V del Código Fiscal y que dice:

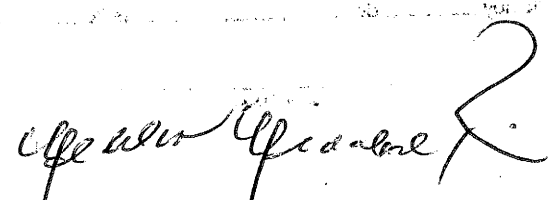
"PARÁGRAFO 16. La Dirección General de Ingresos expedirá Certificados de Poder Cancelatorio por solicitud de los contribuyentes que, en virtud de desarrollar actividades consideradas de exportación, reexportación o asimiladas a éstas por la presente Ley, cuando al liquidar el impuesto determinen un excedente de crédito fiscal proveniente del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación del Servicio pagado en las importaciones y del incluido en la documentación de las adquisiciones internas. Este crédito deberá provenir de bienes y servicios afectados directamente a las mencionadas operaciones, debiéndose imputar éste en primer término, contra el

débito fiscal generado por las operaciones gravadas, en el caso de que el contribuyente también las realice y, de existir excedente, éste será el que podrá ser solicitado a través del referido certificado. Se establece un plazo no mayor de ciento ochenta (180) días, para la expedición de los Certificados con Poder Cancelatorio, coñtado a partir de la presentación de todos los documentos exigidos para dicha solicitud. Este plazo podrá ser prorrogado por la Administración Tributaria cuando medien causas justificadas para ello."

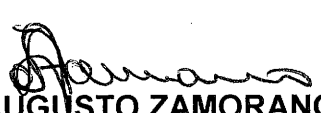
Por lo tanto, la Sala Tercera considera que la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, no vulnera el literal g) del parágrafo 15 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

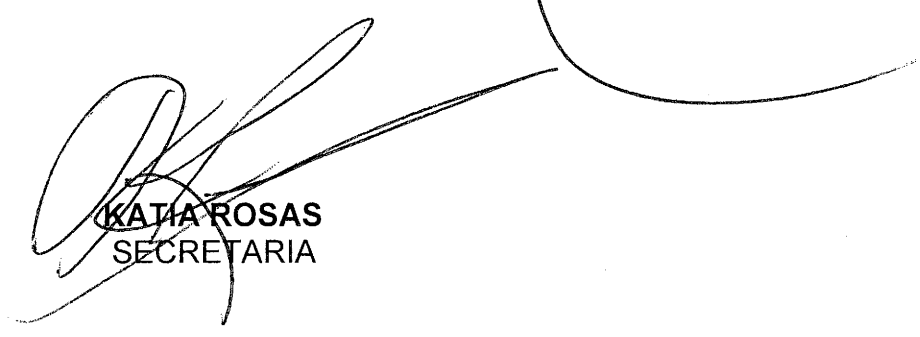
En consecuencia, la SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL** la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE Y PUBLÍQUESE EN LA GACETA OFICIAL,


CECILIO CEDALISE/RIQUELME
MAGISTRADO


LUIS RAMÓN FÁBRAGA S.
MAGISTRADO


ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO
VOTO RAZONADO


KATIA ROSAS
SECRETARIA

SECRETARIA

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,
se ha fijado el Edicto No. 1516 en lugar visible de la
Secretaría a las 15 de julio de 2017

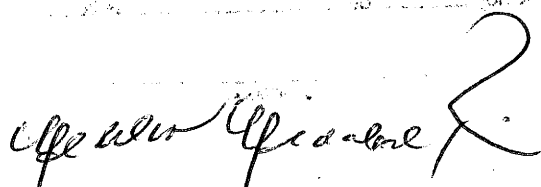
Sala III de la Corte Suprema de Justicia
NOTIFIQUESE HOY 31 DE JULIO DE 2017
A LAS 10:05 DE LA MAÑANA
A Francisco de la Administración
Firma

débito fiscal generado por las operaciones gravadas, en el caso de que el contribuyente también las realice y, de existir excedente, éste será el que podrá ser solicitado a través del referido certificado. Se establece un plazo no mayor de ciento ochenta (180) días, para la expedición de los Certificados con Poder Cancelatorio, coñtado a partir de la presentación de todos los documentos exigidos para dicha solicitud. Este plazo podrá ser prorrogado por la Administración Tributaria cuando medien causas justificadas para ello."

Por lo tanto, la Sala Tercera considera que la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, no vulnera el literal g) del parágrafo 15 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

En consecuencia, la SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL** la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el Primer Párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE Y PUBLÍQUESE EN LA GACETA OFICIAL,


CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO


LUIS RAMÓN FÁBREGA S.
MAGISTRADO


ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO
VOTO RAZONADO


KATIA ROSAS
SECRETARIA

VOTO RAZONADO

DEL MAGISTRADO ABEL AUGUSTO ZAMORANO

Con el debido respeto, me veo en la necesidad de expresar que si bien estoy de acuerdo con lo decidido por el resto de los Magistrados que integran la Sala Tercera que **DECLARA QUE NO ES ILEGAL**, la frase "*pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso*", contenida en el primer párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas; respetuosamente considero que debió hacer mención en la decisión si existió o no extralimitación de la potestad reglamentaria del Ministro de Comercio e Industrias, al momento del expedir el acto impugnado, en virtud que era uno de los puntos medulares de la disconformidad de la parte actora.

Esto es así porque, según el demandante, el Ministro de Economía y Finanzas cuando emitió el acto impugnado al consagrar en el párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, "*...pero sin que ello genere derecho a la devolución en ningún caso*", contradijo lo dispuesto en el literal g) del párrafo 15 del artículo 1057-V del Código Fiscal, que expresamente indica que existen mecanismos para proceder con la devolución del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.); excediéndose así, a su juicio, de su facultad reglamentaria, porque rebasó el texto o espíritu de dicha normativa.

Por tales razones, era preciso señalar en la sentencia que el ejercicio de la potestad reglamentaria en Panamá se fundamenta en el contenido del **numeral 14 artículo 184 de la Constitución Política, que le atribuye al Órgano Ejecutivo la facultad para reglamentar la Leyes** que lo requieran, a fin de facilitar su mejor cumplimiento, sin apartarse de su texto ni de su espíritu.

Sobre este tema, la jurisprudencia de esta Sala ha manifestado que el ejercicio de la potestad reglamentaria se justifica en la necesidad de auxiliar el alcance regulatorio de la Ley formal y en la autonomía de que gozan las entidades públicas autónomas, más sólo puede ser ejercida en el marco específico de los servicios y prestaciones que brindan. Sobre este particular la Sala Tercera expresó en Sentencia de 27 de febrero de 2007, lo siguiente:

"...Esta Corporación de Justicia en un número considerable de oportunidades ha subrayado también en diversos pronunciamientos que el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede desplegarse a espaldas del texto o espíritu de la Ley formal, ya que esta representa el confín infranqueable de aquella.

La Sala en reciente sentencia de 29 de septiembre de 2006 a propósito de una demanda de nulidad contra ciertos artículos de un Decreto Reglamentario expedido por el Órgano Ejecutivo para regular las cesiones y compensaciones de créditos tributarios, señaló:

"En ese orden de ideas, los reglamentos de ejecución de las Leyes, a los que se refiere expresamente el numeral 14 del artículo 184 de la Carta Fundamental, son aquellos dictados por el Presidente de la República y el Ministro respectivo, para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de la Administración Pública subordinada a la Ley y con límites propios: **no pueden alterar el texto ni el espíritu de la Ley que reglamentan.** El Decreto Ejecutivo N° 100 de 2004, es un Reglamento de Ejecución que tiene como propósito reglamentar las cesiones y compensaciones de créditos tributarios.

De conformidad con el Decreto impugnado, el Órgano Ejecutivo al reglamentar la materia sobre compensaciones y cesión de créditos líquidos y exigibles (Artículo 1073-A del Código Fiscal), originados a partir del 1 de enero de 1992, que beneficia a los contribuyentes a consecuencia de pagos de tributos en excesos, debió referirse a la forma de compensar estos créditos y no sobre los que han sido producto de leyes especiales, tales como los certificados de Abono Tributario (CAT), Certificados con poder Cancelatorio (CPC) o Certificados o Créditos por intereses hipotecarios preferenciales.

A juicio de esta Sala, las limitaciones y restricciones impuestas por los artículos 1 y 2 del Decreto Ejecutivo N° 100 de 2004, son una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo reconocida por el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Política, al incluir condiciones adicionales a las previstas en las leyes 108 de 1974, Ley 3 de 1985 y al Código Fiscal referente a incentivos fiscales.

Finalmente, los artículos 1 y 2 del Decreto Reglamentario de Ejecución, cuya ilegalidad se acusa, es de inferior categoría que las leyes 108 de 1974, ley 3 de 1985 y al propio Código Fiscal, sobre el tema de incentivos fiscales, por tanto, la exigencia de requisitos adicionales a los que este contempla, viola los artículos 752 y 757 del Código Administrativo.

(...) Como queda expuesto, el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro del Ramo, posee las facultades para reglamentar las leyes con el propósito de asegurar o facilitar su cumplimiento, aplicación o puesta en práctica.

Importa destacar, no obstante, que dicha potestad reglamentaria es limitada, es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad de reserva de ley. Por tal razón, estos reglamentos quedan subordinados a lo establecido en la condición objetiva o ley, pues solo constituyen un instrumento para su aplicación, y en ningún momento pueden rebasar su texto ni su espíritu".

(DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD PROPUESTA POR RAFAEL RIVERA PARA QUE SE DECLAREN NULOS, POR ILEGALES, LOS ARTÍCULOS 1 Y 2 DEL DECRETO EJECUTIVO Nº 100 DE 18 DE OCTUBRE DE 2004, DICTADO POR EL MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS)..."

Asimismo, el autor panameño Víctor L. Benavides Pinilla, en su obra intitulada **Compendio de Derecho Público Panameño**, sobre el tema de la potestad reglamentaria, ha señalado que:

"...aquella facultad que tiene el Poder Ejecutivo de emitir disposiciones de carácter general y obligatorio. Sus expresiones características son los reglamentos (textos orgánicos y de cierta extensión).

También se pueden mencionar los decretos, órdenes, circulares e instrucciones.

La potestad reglamentaria es una potestad exclusiva del Poder Ejecutivo, que la tiene por mandato constitucional, es decir, que su ejercicio no emana de la ley ni de una expresa autorización legislativa.

...

Según su mayor o menor amplitud, podemos distinguir dos clases de potestades reglamentarias, la potestad reglada y la potestad discrecional.

La potestad reglamentaria será reglada cuando el ente administrativo, al hacer uso de ella, debe regirse por determinado precepto jurídico, que anticipadamente le señala su actuación. De lo antes expuesto se puede fácilmente inferir que lo que caracteriza a la potestad reglamentaria reglada, es su subordinación a una norma jurídica superior. **Cabe señalar que esta potestad reglada queda limitada**