



REPÚBLICA DE PANAMÁ  
ÓRGANO JUDICIAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO, ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, veintiséis (26) de febrero de dos mil quince (2015).

**VISTOS:**

El licenciado FRANCISCO ZAMBRANO, actuando en su propio nombre y representación, ha interpuesto ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, para que se declaren nulas, por ilegales, unas frases contenidas en el artículo 101, numeral 1, del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo No.98 de 27 de septiembre de 2010, que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta, dictado por conducto del Ministro de Economía y Finanzas.

**I. EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO**

El acto administrativo impugnado, lo representan las frases: “...o **traspasos...**” y “...a través de un **intermediario consolidador...**”, que aparecen en el numeral 1 del artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, tal como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo No. 98 de 27 de septiembre de 2010.

"Artículo 101.- Actividades gravadas

Son actividades generadoras de renta de fuente panameña dentro de las zonas libres, las siguientes operaciones interiores:

- 1. Las ventas o **traspasos** de mercancía realizados desde una zona libre a adquirentes ubicados en el resto del territorio aduanero de la República de Panamá, sea directamente o **a través de un intermediario o consolidador.**
- 2. ...".

**II. FUNDAMENTO DE LA DEMANDA**

La representación judicial de la parte demandante sostiene que las frases demandadas, ha violentado las siguientes normas legales:

"...

El artículo 701, literal d, párrafo tercero del Código Fiscal, tal cual fuera modificado por la Ley 8 de 2010, es claro al definir el término traspasos como operaciones exteriores, como a continuación se transcribe: "También se consideran operaciones exteriores, los traspasos de mercancía entre personas naturales o jurídicas establecidas dentro de la Zona Libre de Colón y la Zona Libre ubicada en el Aeropuerto Internacional de Tocumen y las rentas provenientes de dichos traspasos de mercancía sobre operaciones exteriores efectuadas en las zonas libres." A contrario sensu, no pueden existir traspasos al territorio aduanero de la República de Panamá.

De lo transcrito se colige que el Decreto Ejecutivo No.98 de 27 de septiembre de 2010, viola directamente el artículo 701, literal d, párrafo tercero del Código Fiscal puesto que desatiende el sentido y espíritu de la norma tributaria al dar una consecuencia totalmente contraria a la contenida en el párrafo tercero, antes transcrito, a los traspasos. El mencionado Decreto Ejecutivo No.98, considera los traspasos de mercancías entre personas naturales o jurídicas dentro de la Zona Libre de Colón como si fueran "ventas al territorio aduanero de la República de Panamá", o sea como si fueran operaciones de fuente local; cuando el propio Código Fiscal en su artículo 701, literal d, párrafo tercero tal cual fuera modificado por la Ley 8 de 2010, es claro al considerar que las operaciones de traspasos de mercancías dentro de la Zona Libre de Colón constituyen operaciones exteriores y por tanto no gravables. Esta violación directa de la norma fiscal resulta en una afectación del principio de legalidad

tributaria y de reserva de Ley contraviniendo el mandato expreso del párrafo tercero, literal d, del artículo 701 del Código Fiscal.”.

“El artículo 701, literal d, del Código Fiscal, tal cual fuera modificado por la Ley 8 de 2010, no hace referencia al término intermediario o consolidador. El Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, cuya única finalidad es reglamentar la norma, introduce una frase cuyo contenido no se encuentra definido en la Ley, introduciendo términos que a todas luces permiten aplicar el impuesto sobre la renta a personas, ya sean naturales o jurídicas, que por ley no deben pagar impuestos sobre la renta de una mercancía de la cual no son titulares dejando a los contribuyentes en un estado de indefensión.

En efecto, el propio artículo 701 (d) del Código Fiscal reconoce expresamente 3 tipos de operaciones: las interiores (ventas a empresas en el territorio aduanero panameño), las exteriores (reexportaciones y traspasos) y las extranjeras (ventas de productos que no tocan territorio panameño, sino que son enviadas del país manufacturador directamente al país comprador, también conocidas como “drop shipment”).

En todos estos casos, dichas ventas sólo pueden ser ejecutadas legalmente por los titulares del dominio sobre los productos, o sea aquellas empresas con clave de operación en la Zona Libre de Colón que son dueñas de los inventarios, por así exigirlo las reglas de operación de la propia Zona Libre de Colón, los principios legales y los principios de contabilidad financiera aplicables.

Los intermediarios y los consolidadores en la práctica no suelen ser dueños de los inventarios: por eso precisamente se convierten en “intermediarios” y en “consolidadores”.

Sin embargo ninguna de éstas situaciones han sido definidas en la legislación, por lo que al existir un vacío legal en cuanto a la definición de dichos términos para efectos de una práctica comercial en un área segregada que tiene una legislación especial, dicha indefinición deja en manos de los funcionarios encargados de aplicar la ley, un amplio margen discrecional que no está referenciado objetivamente con ninguna definición que permita una adecuada implementación de la ley. Precisamente la potestad reglamentaria del Órgano ejecutivo ha sido diseñada constitucionalmente para que se facilite el entendimiento y la aplicación de la ley, pero en ningún caso para extender su aplicación a contextos subjetivos o indefinidos en el texto normativo.

Esta indefinición atenta contra la seguridad jurídica que debe caracterizar las operaciones mercantiles, especialmente cuando se trata de una zona libre de comercio internacional, que por sus propias características sirve de punto de convergencia de mercancías que tienen destino tanto al territorio de la República de Panamá como a terceros países.”.

**III. INFORME DE CONDUCTA DEL FUNCIONARIO DEMANDADO**

Por medio de la Nota No.201-01-8174 de 1 de agosto de 2011 (fs. 49 a 61), el Ministro de Economía y Finanzas remite ante esta magistratura, el Informe Explicativo de Conducta, tal cual había sido previamente solicitado en la resolución de admisión de la demanda bajo estudio.

En este informe, la Entidad requerida hace de conocimiento de esta superioridad, las circunstancias fácticas y legales, que motivaron la reglamentación en consecuencia de la potestad reglamentaria otorgada por rango constitucional, de las frases insertas en la norma 701, literal d) del Código Fiscal, tal cual ha sido impugnada en sede contencioso administrativa.

**IV. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

En atención a la resolución que ordena la admisión de la demanda de nulidad presentada, el Procurador de la Administración en Vista Número 844 de 14 de diciembre de 2011 (fs. 62 a 74), rechaza los argumentos vertidos por la parte actora, solicitando en consecuencia, que la Sala declare la legalidad de las frases "...o traspasos...", y "a través de un intermediario o consolidador", ambas contenidas en el numeral 1, del Artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, modificado por el Artículo 44 del Decreto Ejecutivo No.98 de 2010, que reglamenta las

disposiciones del impuesto sobre la renta, emitido por el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

**V. DECISIÓN DE LA SALA**

Expuesto lo anterior y encontrándose el proceso en estado de decidir, procede esta Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, a resolver la litis planteada, no sin antes hacer una breve referencia a los antecedentes del caso.

En ese sentido tenemos que el Órgano Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía y Finanzas, emitió el decreto ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, mediante el cual se modifica el Decreto ejecutivo 170 de 1993, que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta, excerta anteriormente modificada por el decreto ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005.

“Artículo 23. El artículo 101 del Decreto ejecutivo No.170 de 1993, quedará así:

Artículo 101. Actividades Gravadas.

Son actividades generadoras de renta de fuente panameña dentro de las zonas libres, las siguientes operaciones interiores:

- 1) Las ventas o traspasos de mercancía realizados desde una zona libre a adquirentes ubicados en el resto del territorio aduanero de la República de Panamá, sea directamente o a través de un intermediario o consolidador.
- 2) ...”.

Posteriormente, en el año 2010, el artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, es modificado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre, que establece lo siguiente:

“Artículo 44. El artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, queda así:

Artículo 101. Actividades gravadas.

Son actividades generadoras de renta de fuente panameña dentro de las zonas libres a adquirientes ubicados en el resto del territorio aduanero de la República de Panamá, sea directamente o a través de un intermediario o consolidador.

...”

Realizada la anterior cita, tenemos que el licenciado Francisco Zambrano Borrero, actuando en su propio nombre, ha presentado demanda contencioso administrativa de nulidad, en la que acusa de ilegales las frases “o traspasos” y “a través de un intermediario o consolidador”, insertas en el numeral 1 del artículo 44 del decreto ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010.

Expresado lo anterior, tenemos que el argumento medular de la parte actora es que el Órgano Ejecutivo ha rebasado su potestad reglamentaria al desarrollar las disposiciones legales referentes al impuesto sobre la renta, específicamente en lo que atañe al literal d del artículo 701 del Código Fiscal, ya que, según expone, el decreto ejecutivo 98 de 2010, introdujo elementos no contemplados en la ley a través de las frases “o traspasos” y “a través de un intermediario o consolidador”.

Como vemos, el tema tratado está íntimamente ligado con el principio de reserva legal tributaria reconocido universalmente como una de las reglas de imperativa observancia en la producción normativa de aspectos tributarios.

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.)

El principio de reserva legal tributaria cumple una función esencial en un Estado de Derecho puesto que, como anota el catedrático español ALVARO RODRÍGUEZ BEREIJO:

"(...) En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento".

El principio de que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin Ley ("*nullum tributum sine lege*"; "*no taxation without representation*) formulado en los arts. 31.3 y 133.1 y 3, es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes, cuyo origen se remonta a la Edad Media".

(JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN, en la obra colectiva GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE, editorial TIRANT LO BLANCH, Valencia 1998, Segunda Edición, Pág. 134.).

En nuestro país dicho principio se encuentra contemplado en el artículo 52 de la Carta Política, en los siguientes términos:

"ARTICULO 52: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes."

Al respecto, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante decisión de 3 de enero de 1995, destacó la vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria, señalando lo siguiente:

"Expresa el demandante que el artículo 731 del Código Fiscal quebranta el artículo 48 de la Constitución Política de la República. Esta disposición expresa:

"ARTÍCULO 48. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por la Leyes".

Según dispone el constituyente, en la norma constitucional transcrita la obligación de pagar contribución e impuestos surge de su establecimiento mediante ley. A su vez, la forma de cobranza debe realizarse de la manera que prescribe la ley. El artículo impugnado establece en su primera parte el sistema de recolectar el impuesto sobre la renta en los casos que estipulan los artículos 732, 733 y 734 de ese cuerpo legal. Así, indica que el sistema que se utilizará será el de la retención del impuesto. La segunda parte de dicha disposición legal el sistema de cobranza al conferir al Órgano Ejecutivo la facultad para establecer casos en que se utilizará el sistema de pago por retención de impuesto.

De la lectura de la norma constitucional, es fácil percibir que corresponde al legislador establecer la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones e impuestos sin facultarlo para delegar en el Órgano Ejecutivo tal función legislativa. Ante esta situación, le asiste razón al impugnante al sostener que la última parte del párrafo primero del artículo 731 del Código Fiscal es violatorio del artículo 48 de la Constitución Política de la República cuando confiere al Órgano Ejecutivo una atribución que le es propia del Órgano Legislativo. Como consecuencia, la parte segunda de esta disposición del Código Fiscal, también quebranta el numeral 9 del artículo 157 de la Constitución Política de la República, que prohíbe a la Asamblea Legislativa la delegación de cualquiera de las funciones que le corresponde,

salvo la prevista en el numeral 16 del artículo 153 de esa Constitución".

(ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR LA LICDA. MABEL ATENCIO V. EN CONTRA DEL PÁRRAFO PRIMERO, SEGUNDA PARTE, DEL ARTÍCULO 731 DEL CÓDIGO FISCAL QUE DESIGNA NUEVOS SUJETOS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)

Otro tema relacionado con la naturaleza de la controversia planteada es la potestad reglamentaria que nuestra Carta Política atribuye al Órgano Ejecutivo para que pueda reglamentar las Leyes que lo requieran a fin de facilitar su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu (Art. 184, numeral 14 C.N.)

La Sala Tercera en sentencia de 29 de septiembre de 2006, señaló lo siguiente:

"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 Ejecucion, 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 N° 100 DE 18 DE OCTUBRE DE 2004, DICTADO POR EL MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS).".

121

En ese orden de ideas, debemos señalar que si bien en nuestro país rige el principio de legalidad tributaria, que señala que sólo se pueden establecer y cobrar tributos creados mediante una ley formal, el cual se encuentra contenido en el artículo 52 de la Constitución Política, que establece que: "nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes"; no podemos desconocer que de igual manera nuestra Constitución le confiere al Órgano ejecutivo la potestad reglamentaria, para expedir reglamentos de aquellas leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, siempre y cuando no se aparten de su texto ni de su espíritu, es decir que el Órgano Ejecutivo puede y debe hacer uso de esta potestad reglamentaria para aclarar, facilitar y hacer más viable el efectivo cumplimiento de la Ley, siempre y cuando la misma se haga con estricta sujeción de los concretos y precisos términos que le delimitan tanto la Constitución como la Ley.

En base a esta potestad reglamentaria, se emitió el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, el cual modifica el Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, que desarrolla las disposiciones del impuesto sobre la renta; y al hacer una revisión del mismo, nos podemos percatar que al incluirse la frase "o traspasos" no se está creando una contribución ni un impuesto; lo que igualmente ocurre con la frase "a través de intermediario o consolidador", ya que la misma se refiere a la forma o modo en la que se puede hacer la venta o traspaso, sin entrar a modificar la naturaleza del impuesto al que se refieren y por tanto no se viola el principio de legalidad

tributaria, toda vez que no se están creando contribuciones ni impuestos ni formas de cobranzas que no estén contempladas en las leyes formales.

En ese sentido, compartimos el criterio del Procurador de la Administración, puesto que debemos entender que la venta de bienes incluye su traspaso, entrega, transferencia, transmisión, cesión o enajenación; por lo que cuando la norma acusada se refiere a "ventas o traspasos", la "o" no es más que una conjunción que expresa equivalencia; o sea que el traspaso a que se refiere la norma, es aquel que resulta de la venta.

Igualmente en cuanto a la frase: "a través de un intermediario o consolidador", que también aparece en el artículo 44 del Decreto Ejecutivo 98 de 2010, la misma se encuentra relacionada con la modalidad o forma en la que se puede hacer la venta o traspaso, ya sea directamente o a través de intermediarios o consolidadores de carga, sin que estas expresiones logren desvirtuar la naturaleza del hecho generador del impuesto y de los elementos esenciales para su creación.

En base a lo anterior, no encuentra el Tribunal que las frases: "**...o traspasos...**" y "**...a través de un intermediario consolidador...**", que aparecen en el numeral 1 del artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, tal como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo No. 98 de 27 de septiembre de 2010, hayan violentado las normas que se dicen infringidas. Por ende, lo procedente es declarar la no ilegalidad del acto acusado por ser lo que en derecho corresponde.

**VI. PARTE RESOLUTIVA**

Por lo que antecede, la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, administrando justicia en nombre de la República y por Autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO SON ILEGALES** las frases: “...o traspasos...” y “...a través de un intermediario consolidador...”, que aparecen en el numeral 1 del artículo 101 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, tal como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo No. 98 de 27 de septiembre de 2010.

**NOTIFÍQUESE,**

**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.  
MAGISTRADO**

**ABEL AUGUSTO ZAMORANO  
MAGISTRADO**

**VÍCTOR L. BENAVIDES P.  
MAGISTRADO**

**CON SALVAMENTO DE VOTO**

**LCDA. KATIA ROSAS  
SECRETARIA DE LA SALA TERCERA**

Sala III de la Corte Suprema de Justicia  
NOTIFIQUESE HOY \_\_\_\_\_ DE \_\_\_\_\_  
DE \_\_\_\_\_ A LAS \_\_\_\_\_  
DE LA \_\_\_\_\_ A \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
FIRMA

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, interpuesta por el licenciado FRANCISCO ZAMBRANO, actuando en su propio nombre y representación, para que se declare nula, por ilegal, una frase contenida en el Artículo 101, numeral 1 del Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010, dictado por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

## SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VÍCTOR L. BENAVIDES P.

Con el respeto que me caracteriza, deseo manifestar que disiento del fallo de mayoría, el cual resuelve declarar que no es ilegal, la frase contenida en el Artículo 101, numeral 1 del Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010, dictado por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), dentro de la demanda contencioso administrativa de nulidad, interpuesta por el licenciado FRANCISCO ZAMBRANO, actuando en su propio nombre y representación, para que se declare nula, por ilegal, una frase contenida en el Artículo 101, numeral 1 del Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010, dictado por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

Al surtirse las etapas procesales, reconozco el interés que tiene la Nación, a través del Órgano Ejecutivo, de reglamentar las Leyes tal cual ha sido facultada en el inciso 14 del artículo 184 Constitucional que señala dicha atribución, de la siguiente manera:

“Reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.” (El resalto y subrayado es nuestro)

De igual manera, es dable indicar, no obstante, que en este proceso de demanda contencioso administrativa de nulidad, la Nación se encuentra provista de los mismos mecanismos procesales que exige a cualquier otra persona que acuda ante esta Corporación de Justicia, a solicitar la nulidad de un acto administrativo, que goza de presunción de legalidad mientras no se pruebe y declare lo contrario.

Para poner en contexto este negocio jurídico, se hace necesario expresar algunos conceptos sobre los principios jurídicos formales del Derecho Tributario

Constitucional, como lo son: la legalidad o reserva de Ley y la irretroactividad de la Ley, ambas en relación a lo jurídico formal tributario; no obstante lo anterior, considero que las reflexiones debieron girar en torno al principio de legalidad tributaria, que es precisamente, el caso que ocupaba la atención de esta Magistratura.

Tanto la literatura como los estudiosos de la materia filosófica tributaria, conceptúan que el principio de legalidad surge de la combinación de dos principios fundamentales: "*nullum tributum sine lege*" que consiste en la exigencia de una ley formal en materia tributaria, y "*no taxation without representation*", aquí confluye tanto la escuela de pensamiento que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y otra corriente de pensamiento que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos. En efecto, nuestra Carta Política recoge los conceptos externados en el artículo 52 que reza así:

**"Artículo 52.** Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes." (El resalto y subrayado es nuestro)

Claramente se evidencia, que por precepto Constitucional, los impuestos deben establecerse por medio de Leyes, en virtud del cual expresa un mandato general, obligatorio, abstracto e impersonal, en especial su hecho imponible, lo cual da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Este mandato Constitucional también faculta a la Asamblea Nacional, para crear, modificar o extinguir una obligación de contribución o de impuesto.

Por otra parte, en relación a los ingresos y gastos del Presupuesto General del Estado, el artículo 278 Constitucional, nuevamente señala la exigencia de una Ley que autorice legalmente el establecimiento de impuestos, cuando establece que:

**"Artículo 278.** Todas las entradas y salidas de los tesoros públicos deben estar incluidas y autorizadas en el respectivo Presupuesto. No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto." (El resalto y subrayado es nuestro)

Como se aprecia, el principio de legalidad o de juridicidad impositiva, protege a los contribuyentes en su derecho de propiedad por cuanto que los impuestos comportan una restricción a este derecho, tanto desde el punto de vista formal, como material. Por tanto, los impuestos deben emanar de la Asamblea Nacional, que es la facultada Constitucionalmente para dictar Leyes, tal cual lo señala el artículo 164 de la Carta Magna, al indicar dónde las Leyes tienen su origen en la República de Panamá.

Es así, que el tratadista Rodolfo Spisso en su libro Derecho Constitucional Tributario (Buenos Aires, Depalama, 2000, p.255), al referirse al principio de legalidad, manifiesta lo siguiente:

"Cuando el principio de legalidad tributaria despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho recibe el nombre de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley."

En mérito de lo expuesto, es fácil colegir para todos los lectores de este disentimiento del fallo de mayoría, que el principio de legalidad exige que la actuación administrativa encuentre su fundamento en una norma previa, en consecuencia, es la relación entre la norma u ordenamiento, y el acto administrativo; es decir, la Ley pretende limitar la discrecionalidad administrativa y de manera especial, el reglamento en la configuración de las cargas impositivas.

En cuanto al procedimiento administrativo regulado mediante Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, en donde se aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo y dicta disposiciones especiales, al referirse al principio de legalidad, la denomina estricta legalidad. Al respecto, el artículo 34 de la precitada disposición establece, lo siguiente:

**"Artículo 34.** Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad."  
(El resalto y subrayado es nuestro)

Las normas fiscales en la República de Panamá, son recogidas en el Código Fiscal, en donde el impuesto sobre la renta es uno de los doce (12) impuestos nacionales establecidos en el artículo 683 y, específicamente, el desarrollo legal de dicho impuesto está contenido en el Capítulo I, Objeto, Sujeto y Tarifa del Impuesto, Título I del Impuesto sobre la Renta del Libro Cuarto, Impuestos y Rentas. Al respecto, el artículo 694 del citado cuerpo normativo, define lo que debe entenderse por objeto del impuesto y quién es contribuyente en los siguientes términos:

**"Artículo 694.** 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.  
Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto."

En consecuencia, el mismo Código define renta gravable en el artículo 695, de la siguiente manera:

**"Artículo 695.** Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales los ingresos de fuente extranjera, los ingresos exentos y/o no gravables, así como los costos, gastos y erogaciones deducibles."

Efectivamente, después de haber vertido los criterios relativos a la estricta legalidad o apego de los actos administrativos, a la Constitución y la Ley, además de la fuente del impuesto sobre la renta y, el objeto y contribuyente sujeto a la obligatoriedad de la misma, confronto la norma legal referente al cómputo del impuesto sobre la renta en zonas libres vis á vis el desarrollo del reglamento para viabilizar dichos impuestos. Por otra parte, es claro que los actos administrativos o los llamados actos públicos, están amparados por una presunción de legalidad que deber ser desvirtuado por la parte demandante de la nulidad; por lo que, estamos compelidos a examinar a profundidad, los argumentos esgrimidos por la parte actora.

En cuanto al cómputo del impuesto sobre la renta se refiere, el artículo 701 del Código Fiscal, modificado por el artículo 3 de la Ley N° 49 de 2009 y por el

artículo 12 de la Ley N° 8 de 2010, define operaciones interiores en el párrafo primero del literal d) del artículo 701 de la siguiente manera::

**“Artículo 701.** Para los efectos del cómputo del Impuesto sobre la Renta en los casos que a continuación se mencionan, se seguirán las siguientes reglas:

d. Las personas naturales o jurídicas establecidas o que se establezcan en la Zona Libre de Colón, o en cualquier otra zona libre que exista o sea creada en el futuro, incluyendo las zonas libres de petróleo a que se refiere el Decreto de Gabinete 36 de 2003, pagarán la totalidad del impuesto sobre la renta, de acuerdo con las tarifas establecidas en el Artículo 699 ó en el 700 de este Código, **según sea el caso, sobre la renta gravable obtenida de operaciones interiores, entendiéndose por tales operaciones las ventas realizadas a adquirientes ubicados en el territorio aduanero de la República de Panamá.**

**Sobre la renta gravable obtenida de operaciones exteriores, las personas establecidas en la Zona Libre de Colón, o en cualquier otra zona libre que exista** o sea creada en el futuro, incluyendo las zonas libres de petróleo a que se refiere el Decreto de Gabinete 36 de 2003, **no pagarán impuesto sobre la renta.**

Para los efectos de este Artículo, **se entiende por operaciones exteriores u operaciones de exportación de las personas establecidas en la zona libre de Colón y otras zonas libres que existan o sean creadas en el futuro, las transacciones de venta** que se realicen con mercancía nacional o extranjera **que salga de dichas zonas libres con destino a clientes ubicados fuera del territorio de la República de Panamá. También se consideran operaciones exteriores, los traspasos entre personas naturales o jurídicas establecidas dentro de la Zona Libre de Colón y la Zona Libre ubicada en el Aeropuerto Internacional de Tocumen y las rentas provenientes de dichos traspasos de mercancías sobre operaciones exteriores efectuadas en las zonas libres.**

La adjudicación de costos y gastos entre operaciones exteriores e interiores se hará de acuerdo al reglamento que sobre esta materia emita el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección General de Ingresos.

Los ingresos provenientes por la enajenación o traspaso de bienes inmuebles y la prestación de servicios a personas naturales o jurídicas dentro de la Zona Libre de Colón y otras zonas libres que existan o sean creadas en el futuro, incluyendo las actividades de arrendamientos y subarrendamientos se considerarán siempre como una operación local y, por tanto, pagarán el Impuesto sobre la Renta conforme al artículo 699 ó 700 del presente Código.

Igual tratamiento tendrán todos los ingresos que se reciban, incluyendo las comisiones por los servicios que se prestan a personas naturales o jurídicas en concepto de almacenamiento y bodega, movimientos internos de mercancías y carga, servicios de facturación, reempaque y similares, cuando el destino final sea el territorio aduanero de la República de Panamá. Con excepción de lo dispuesto sobre servicios de arrendamiento, subarrendamiento y la enajenación o traspaso de bienes inmuebles, las operaciones de logística y los servicios antes descritos que dentro de las zonas libres tengan relación directa con mercancías o cargas cuyo destino final haya sido la exportación serán considerados como operaciones exteriores y de exportación. Se excluyen de la aplicación de lo dispuesto en este párrafo, los ingresos provenientes de las actividades enunciadas en los literales del artículo 60 y en el párrafo final del artículo 117 de la Ley 41 de 2004, modificada por la Ley 31 de 2009, los cuales están sujetos a lo establecido en las referidas leyes, incluso cuando las actividades sean realizadas entre empresas de que tratan las referidas normas y otras en recintos portuarios y zonas libres de petróleo.” (El resalto y lo subrayado es nuestro)

La norma fiscal transcrita, advierte que se entiende como operaciones interiores las ventas realizadas a personas naturales o jurídicas ubicadas en el territorio aduanero de la República de Panamá y de las misma forma, por operaciones exteriores como las transacciones de ventas de mercancías que salgan de zona libres, con destino a clientes ubicados fuera del territorio de la República de Panamá. De igual manera, señala la norma legal transcrita, que se consideran también operaciones exteriores, los traspasos entre personas naturales o jurídicas establecidas dentro de zonas libres de Colón y del Aeropuerto Internacional de Tocumen, y las rentas obtenidas de dichos traspasos de mercancías sobre las referidas operaciones exteriores.

Observo, que el legislador definió en la Ley, cuáles operaciones se consideran interiores o locales y cuáles deben ser consideradas como exteriores; en consecuencia, no es dable si el sentido de la Ley es claro, desatender su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu (artículo 9 del Código Fiscal), o si el legislador las haya definido expresamente para esta materia fiscal, es obligatorio dar en este caso el significado legal (artículo 10 del Código Civil) e inclusive, si se tratare de palabras técnicas, se deberá tomar en el vocabulario fiscal que practican, como en estos casos, por ejemplo: los contadores públicos autorizados, y demás profesiones relacionadas con la materia fiscal (artículo 11 del Código Civil).

Definido los conceptos fundamentales jurídicos, nos permitimos trazar este negocio jurídico, cuyo argumento central son los cargos de ilegalidad que giran en torno al inciso 1 del artículo 101 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010; por consiguiente, exponemos la norma reglamentaria sobre el particular, que es del contenido siguiente:

**"Artículo 101. Actividades Gravadas.**

Son actividades generadoras de la renta de fuente panameña dentro de las zonas libres, las siguientes operaciones interiores:

1. Las ventas o traspasos de mercancía realizados desde una zona libre a adquirentes ubicados en el resto del territorio aduanero de la

República de Panamá, sea directamente o a través de un intermediario o consolidador. (...)” (El resalto y el subrayado es nuestro)

El párrafo primero del literal d), del párrafo del artículo 701 del Código Fiscal, señala taxativamente, lo siguiente:

“**Artículo 701.** Para los efectos del cómputo del Impuesto sobre la Renta en los casos que a continuación se mencionan, se seguirán las siguientes reglas:

d. Las personas naturales o jurídicas establecidas o que se establezcan en la Zona Libre de Colón, o en cualquier otra zona libre que exista o sea creada en el futuro, incluyendo las zonas libres de petróleo a que se refiere el Decreto de Gabinete 36 de 2003, pagarán la totalidad del impuesto sobre la renta, de acuerdo con las tarifas establecidas en el Artículo 699 ó en el 700 de este Código, según sea el caso, sobre la renta gravable obtenida de operaciones interiores, entendiéndose por tales operaciones las ventas realizadas a adquirentes ubicados en el territorio aduanero de la República de Panamá. (...)” (El resalto y subrayado es nuestro)

De lo anterior se extrae, que si el legislador hubiera querido extender el concepto de ventas realizadas a adquirentes ubicados en el territorio aduanero del país, para ubicar dentro de ese concepto técnico de traspaso, intermediario o consolidador, así lo hubiera hecho; toda vez que los términos no señalados en el literal d) del artículo 701 supra citado, no pueden ser agregados o añadidos por un reglamento, para extender el derecho de la Dirección General de Ingresos al cómputo y cobro del impuesto sobre la renta a contribuyentes, no expresamente señalados con el hecho imponible, lo que da nacimiento a la obligación fiscal; es decir, al pago del impuesto sobre la renta.

No discuto la potestad reglamentaria que tiene como atribución Constitucional, el Ejecutivo Nacional, no obstante, hemos sido reiterativos, que esa misma facultad tiene limitaciones que se derivan del principio de estricta legalidad o reserva de Ley; es decir, debe ser ejercida en interés público, y no con abuso o desviación de poder, ya que estaría rebasando con un reglamento el contenido formal y material de la Ley en cuestión. Por tanto, en Sentencia de 29 de noviembre de 2002, esta Corporación de Justicia dejó claramente sentado lo siguiente:

“... ”

La Sala Tercera en reiteradas ocasiones ha manifestado que los reglamentos, por su relación con las leyes, pueden ser de tres clases en nuestro sistema jurídico: los de ejecución de las leyes, los independientes o autónomos y los de necesidad. El Pleno de la Corte Suprema de Justicia, también ha conceptuado sobre la naturaleza jurídica de los reglamentos y ha dejado sentado en sentencia de 29 de octubre de 1991 y sentencia de 18 de abril de 1997 que los reglamentos de ejecución de las leyes a los que se refiere el numeral 14 del artículo 79 (sic) de la Constitución Nacional, son aquellos dictados por el Presidente de la República y el Ministro para asegurar o facilitar el cumplimiento de las leyes. En cuanto a los denominados reglamentos independientes o autónomos, ha señalado que no reglamentan ley alguna sino que surgen cuando la Administración Pública en forma directa aplica, interpreta y desarrolla la Constitución, sobre las materias no reguladas por Ley, siempre que estemos en presencia de normas reglamentarias que no invadan la zona reservada a la Ley, y en esa oportunidad como ejemplo de reglamentos independientes, se hizo alusión al Decreto Ejecutivo N° 159 de 1941 que regula el tránsito en el territorio de la República, el cual se encuentra subrogado por el Decreto N° 160 de 7 de junio de 1993. Estos reglamentos, también denominados "Reglamentos Constitucionales", según la sentencia de 29 de octubre de 1991 y 18 de abril de 1997 del Pleno, han sido aceptados por la doctrina y en el derecho comparado como lo señala el catedrático español José María Baño León, quien afirma que "no es contradictorio el reglamento independiente, en los términos que la Constitución establezca, con el principio de legalidad" (Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria. Editorial Civitas, Madrid, Primera Edición, 1991, pág. 187). Por último, en cuanto a los reglamentos de necesidad o urgencia, se sostiene que son aquellos dictados por gobiernos de jure en materia reservada a las leyes, son de carácter excepcional y tienen como fundamento la necesidad o urgencia de dictarlos con el fin de hacerle frente a grandes calamidades o por razones urgentes de interés público cuando el Órgano (sic) Legislativo está en receso o no se encuentra reunido, que una vez reunido, deberá confirmarlo o rechazarlo, en cuyo caso se entenderá derogado.

...

Es evidente, por tanto, que el reglamento dictado mediante Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010, que modifica el artículo 101 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, es de ejecución y que tiene como finalidad única, asegurar o facilitar el cumplimiento de la Ley, en el caso que nos ocupa, del artículo 701 del Código Fiscal, tal cual quedó reformado por la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010.

Por consiguiente, la Judicatura no puede consentir que se dicten reglamentos más allá de lo que prescribe la norma que se pretender reglamentar para su fiel cumplimiento, porque es necesario proteger el patrimonio de los contribuyentes contra los actos administrativos que establecen impuestos, vía reglamento, y que rebasan la facultad Constitucional y legal al respecto.

Después del recorrido legal, jurisprudencial y doctrinal aquí expuesto, emito mi disentimiento formal, reitero, con el fallo de mayoría, por lo que

sostengo que debió declararse la ilegalidad de la frase: "... o traspasos..." y "...a través de un intermediario o consolidador", que aparecen en el numeral 1 del artículo 101 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó reformado por el artículo 44 del Decreto Ejecutivo N° 98 de 27 de septiembre de 2010 dictado por conducto del Ministro de Economía y Finanzas, y publicado en la Gaceta Oficial N° 26630-A de 28 de septiembre de 2010.

Por las anteriores consideraciones, **SALVO EL VOTO.**

*Fecha ut supra.*

  
VÍCTOR L. BENAVIDES P.  
Magistrado

  
KATIA ROSAS  
Secretaria