

Entrada N° 103-06

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD INTERPUESTA POR EL LICDO. JORGE OMAR BRENNAN C. ACTUANDO EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACIÓN, PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA FRASE "LOS CONTRIBUYENTES QUE RECIBAN GASTOS DE REPRESENTACIÓN ESTARÁN EN LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN DE RENTAS PARA PAGAR LA DIFERENCIA", INCLUIDA EN LA PARTE FINAL DE LOS PARÁGRAFOS EN LOS ARTÍCULOS 138 Y 139 DEL DECRETO EJECUTIVO N° 170 DEL 27 DE OCTUBRE DE 1993, MODIFICADO POR EL DECRETO N° 143 DEL 27 DE OCTUBRE DE 2005, EMITIDO POR EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL N° 25,419 DEL 1 DE NOVIEMBRE DE 2005.

MAGISTRADO PONENTE: ADÁN ARNULFO ARJONA L.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA- SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.-

Panamá, veintisiete (27) de febrero de dos mil siete (2007).

VISTOS:

El abogado JORGE OMAR BRENNAN C., actuando en su propio nombre ha presentado demanda contencioso administrativa de nulidad a fin de que la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia declare nulas, por ilegal, las frases "**Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración de rentas para pagar la diferencia**" que fueron incluidas en los párrafos que son parte de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, conforme quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005.

I. LA PRETENSIÓN Y SU FUNDAMENTO.

La parte actora fundamenta su demanda básicamente, en el hecho de que las dos frases que aparecen en los párrafos que forman parte de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005 referidas a los gastos de representación, no aparecen consagradas en el texto manifiesto de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal conforme fueron reformados por la Ley N° 6 de 2 de febrero de 2005. El contenido de los párrafos de los artículos 138 y 139 del Decreto en mención establecen lo siguiente:

“PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto. **Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración de rentas para pagar la diferencia”.** (La nulidad se pide sobre la frase subrayada)

Para el demandante, el Órgano Ejecutivo al ejercer la potestad reglamentaria a través de las modificaciones introducidas por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005, excedió el límite expreso de la Ley, violando de esa forma el mandato constitucional que establece que en la reglamentación de las leyes dicho Órgano del Estado no puede apartarse en ningún caso del texto ni del espíritu de éstas (Art. 184, numeral 14 Constitución Nacional).

El actor es de la opinión que el acto reglamentario reglamentario infringe en la parte específica impugnada los artículos 732, y 734 del Código Fiscal; el artículo 80 de la Ley 6 de 2005, y el artículo 9 del Código Civil, que se transcriben a continuación:

1. El artículo 732 del Código Fiscal, modificado por el artículo 24 de la Ley 6 de 2005, es del siguiente tenor:

“ La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto de Impuesto sobre la Renta y Expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que hagan.

Las deducciones que así haga la Contraloría General no serán consideradas como disminuciones en el monto de los respectivos sueldos; por tanto, estarán sujetos también al pago del impuesto, deducido y retenido en la forma expresada, todos los empleados públicos cuyos sueldos no puedan ser deducidos durante un periodo determinado conforme a la Constitución Política o a las leyes especiales.

PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto.”

2. El artículo 734 del Código Fiscal, reformado por el artículo 25 de la Ley 6 de 2005, reza así:

Los administradores, gerentes dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientes, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, personas contratadas por servicios profesionales y comisionistas a que se refiere el artículo 704, el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen. De igual manera, los distribuidores locales de películas retendrán el impuesto que corresponda pagar a las empresas productoras de películas. Las sumas así retenidas deberán ser enviadas a la Dirección General de Ingresos dentro de los primeros treinta (30) día del mes siguiente.

PARÁGRAFO. En el caso de los gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto.”

La parte actora considera que estas normas expresan de manera clara que la retención del impuesto sobre la renta, únicamente, se hará sobre el diez por ciento (10%) del total del gasto de representación que perciban en un periodo fiscal, los servidores públicos y los trabajadores de la empresa privada, respectivamente.

De acuerdo con esa tesis, esta cantidad viene a constituir la única retención total que, por impuesto sobre la renta, es posible practicar a los gastos de representación recibidos por un contribuyente.

A juicio del recurrente, la norma reglamentaria que obliga al contribuyente a presentar una declaración jurada de rentas con el fin de pagar la diferencia que no haya sido cubierta con el 10% de retención mensual sobre los gastos de representación, es ilegal.

El demandante aduce que el precepto reglamentario pretende gravar con un porcentaje adicional, la diferencia de los gastos de representación percibidos, a pesar de que estos, con arreglo a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, solamente están gravados con el impuesto sobre la renta en un diez por ciento (10%).

El impugnante sostiene que las frases del Decreto impugnado, exceden los límites de la ley, pues, crean por vía reglamentaria una obligación distinta a la establecida en el Código Fiscal en relación con los contribuyentes que reciben gastos de representación.

3. La tercera disposición que se afirma violada es el artículo 80 de la Ley 6 de 2005, que tiene el siguiente contenido:

“El contribuyente que perciba, además del sueldo o salario, ingresos por uno (1) o más conceptos establecidos en el literal a del artículo 696 Código Fiscal, tendrá que presentar declaración jurada. Si el contribuyente percibe un sólo salario o sueldo y gastos de representación de un solo

empleador, no estará obligado a hacer declaración estimada”.

La norma transcrita establece la obligación de presentar declaración jurada en el supuesto de que, en adición al sueldo o salario, se reciba algún otro ingreso de los definidos en el numeral a) del artículo 696 del Código Fiscal.

Con relación a esta obligación consistente en presentar declaración jurada, señala el recurrente que el contribuyente debe incluir para el cálculo del impuesto sobre la renta, la totalidad de los salarios recibidos y únicamente, el diez por ciento (10%) de los gastos de representación devengados, conforme a lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal.

Con base en esta interpretación, el impugnante argumenta que las normas reglamentarias acusadas de ilegal, violan en concepto de indebida interpretación, la disposición citada, toda vez que, establecen para el caso de los gastos de representación, una forma de cobro del impuesto, a través de declaración cuando la Ley no la instituyó, lo que, a su juicio produce, un evidente exceso en la potestad reglamentaria que justifica, presuntamente, la declaratoria de nulidad impetrada.

4. La última norma que sirve de fundamento a la demanda es el artículo 9 del Código Civil, cuyo texto dispone:

“Artículo 9. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien

se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento”.

El demandante conceptúa que esta norma ha sido vulnerada directamente por comisión, en razón de que los preceptos cuestionados pretenden atribuir a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal un alcance no previsto en su texto.

Agrega, que, la determinación del concepto gravable para los gastos de representación, está claramente definido por el Legislador en los referidos artículos, y no es posible variarla con disposiciones reglamentarias que desconozcan el sentido justo y material que tienen aquellas normas.

II. INFORME DE CONDUCTA DEL SERVIDOR PÚBLICO

DEMANDADO:

Por medio de la Nota N° DGI-201-01-289 de 21 de marzo de 2006, (fojas 89–99) el señor Ministro de Economía y Finanzas, rindió el Informe de Conducta que se le requirió, refiriéndose, en primer término, a los elementos que integran la obligación tributaria y sus características, con cita de las disposiciones fiscales que contemplan estos aspectos.

El informe presentado por el funcionario demandado ofrece, en términos generales, un planteamiento que discrepa de la tesis expuesta por el demandante.

El señor Ministro de Economía y Finanzas enuncia en su exposición, una serie de supuestos legales que, en su opinión, demuestran que cuando el legislador ha deseado atribuir a la retención un carácter definitivo, así lo ha dispuesto expresamente, situación que, según él, no acontece en el presente caso. (Vgr. el impuesto de 10% aplicable a las sumas generadas en concepto de dividendos; el impuesto de 6% aplicable a los importes pagados a las productoras y distribuidoras extranjeras de películas, programas y demás producciones para radio y televisión transmitidas en el país por cualquier medio; el impuesto sobre las ganancias obtenidas a una tasa definitiva del diez por ciento (10%); las agrupaciones artísticas o musicales, artísticas, cantantes, concertistas, profesionales del deporte y profesionales en general que vengan al país por cuenta propia o bajo contrato con personas naturales o jurídicas establecidas en la República y perciban ingresos gravables en Panamá, pagarán el Impuesto Sobre la Renta a una tasa del quince por ciento (15%), que será aplicada a la totalidad de lo pagado; y en los casos de compra de bienes inmuebles que no esté dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, éste pagará el Impuesto Sobre la Renta con base a una tasa fija y definitiva de diez por ciento)

El referido informe concluye señalando, esencialmente, lo siguiente:

“1.) Que no hay ninguna norma legal que exprese que la diferencia de ese diez por ciento (10%) retenido de conformidad con el

artículo 734 del Código Fiscal está exenta del Impuesto sobre la Renta en Panamá;

2). Que no hay ninguna norma legal que advierta que dicho porcentaje es pago único y/ o definitivo como siempre se ha estilado en la práctica legislativa en todos los casos particulares en que así se ha estimado necesario.

Por lo tanto la norma tiene que ser entendida en su integridad y en conjunción con el sistema de tributación del Impuesto sobre la Renta”.

III. LA OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN:

El Procurador de la Administración sostiene en lo medular de la Vista correspondiente, que las frases acusadas de ilegal no gravan con un porcentaje adicional los gastos de representación, sino que las normas reglamentarias impugnadas lo único que hacen es confirmar la obligación del contribuyente que recibe gastos de representación de presentar su declaración jurada de rentas, y que en caso de que exista una diferencia entre las sumas retenidas en concepto de impuesto sobre la renta y el porcentaje que según el monto de su renta gravable deba pagar el contribuyente, éste deberá cancelar la diferencia.

Agrega el colaborador de la instancia que la presentación de la declaración jurada de rentas es una obligación legal que establece el Código Fiscal para el caso de los contribuyentes que además de su sueldo o salario reciban gastos de representación. Añade que los gastos de representación están incluidos dentro del concepto de

renta bruta del contribuyente, de cuyo total una vez aplicada las deducciones legales, se obtendrá la renta gravable que será la base para determinar el impuesto sobre la renta a pagar. Concluye su posición indicando que la retención del diez por ciento (10%) sobre los gastos de representación no significa de manera alguna que al contribuyente le corresponda pagar este monto únicamente.

En el desarrollo de su opinión, la Procuraduría de la Administración aduce, que el sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta se encuentra ordenado para los supuestos previstos en los artículos 732, 733 y 734 del Código Fiscal, y en todos los casos que establezca el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro (Hoy Economía y Finanzas) haciendo énfasis en esta última parte de la norma. Sobre el particular, esta Corporación estima necesario llamar la atención que la frase destacada con subrayas por el Procurador de la Administración, fue declarada inconstitucional por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia de 3 de enero de 1995, porque se consideró que de acuerdo a la Constitución Nacional corresponde únicamente al Legislador la responsabilidad indelegable de establecer la forma cómo debe realizarse la cobranza de los tributos, sin facultarlo a traspasar tal función normativa al Órgano Ejecutivo.

IV. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL:

Cumplidos los trámites de rigor, el expediente se encuentra en estado de decisión, tarea que, pasa a desarrollar la Sala seguidamente.

De entrada, se observa que de la naturaleza de los planteamientos impugnativos que dan sustento a la presente acción, al igual que de los argumentos invocados en su contra, resulta obligante que el análisis de la materia discutida tome en consideración, a título de referencia, ciertas nociones que se consideran fundamentales para dar un adecuado contexto conceptual y jurídico a la cuestión sometida a decisión.

En este sentido, la Sala conceptúa indispensable formular las siguientes precisiones generales:

A. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA:

Con independencia de las alegaciones particulares que invoca el demandante para sostener su punto de vista sobre la presunta ilegalidad de las frases reglamentarias acusadas, es un hecho cierto que, la médula argumental sobre la cual gravita el punto en controversia, descansa y se apoya en el denominado "Principio de Reserva Legal Tributaria".

Este principio que hoy en día ha sido reconocido universalmente como una de las reglas de imperativa observancia en

la producción normativa de aspectos tributarios, representa, sin lugar a dudas, una piedra angular sobre la cual tienen que encontrar sustento las fuentes del derecho en esta materia.

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.)

El referido principio, que encuentra sus orígenes históricos en la Inglaterra del Siglo XIII, a través de su temprana consagración expresa en la denominada *Carta Magna Liberhatum*, que los barones lograron obtener del Rey Juan Sin Tierra, ha experimentado a lo largo del tiempo un sólido desarrollo evolutivo merced a las transformaciones económicas y políticas que en el decurso histórico han afectado a las organizaciones sociales.

El principio de reserva legal tributaria cumple una función esencial en un Estado de Derecho puesto que, como bien 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 igual sentido, el también tributarista español FERNANDO PÉREZ ROYO, destaca la decisiva importancia del principio del que hacemos mérito cuando señala:

"Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. No taxation without representation" es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismos o a través de representantes.

Aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de autoimposición se ha ligado durante mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano. Dentro del conjunto de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de nuestra Constitución, es necesario, sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamento plural.

Por un lado, ciertamente, la función de garantía individual a que hemos hecho referencia. Pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad debe ser visto también- e incluso de manera prevalente o principal- como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto"(El subrayado es de la Sala. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. Editorial THOMSON CIVITAS, 14 Edición, Madrid, 2005, Pág. 44 y 45)

Nuestro país, acorde con las tendencias prevalecientes que también. han encontrado eco en diversos ordenamientos comparados, ha positivizado expresamente este principio con rango de garantía fundamental 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 hiciere en la forma prescrita por las leyes.”

Su expresa consagración a nivel constitucional, reafirma el especial interés del Constituyente en que se brinde al mismo pleno respeto y eficacia, de manera que, desde el proceso de creación misma de los tributos hasta la configuración de sus elementos esenciales, tiene que sujetarse indefectiblemente a los dictados de la Ley formal, a efecto de que, tanto su reconocimiento como su exigibilidad, queden integralmente protegidos de cualquier tentativa de arbitrariedad por parte de las autoridades encargadas de su recaudación.

En numerosas ocasiones, la jurisprudencia sentada por esta Corporación ha tenido la oportunidad de reiterar la prevalencia del principio de Reserva Legal Tributaria ante ciertas iniciativas que pretendieron introducir disposiciones sobre aspectos esenciales del tributo o las facultades de interpretación reglamentaria acerca del sentido y alcance de las normas impositivas por parte de autoridades administrativas.

Así, 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, al reafirmar que es función legislativa el establecimiento de la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones o impuestos, y que no cuenta con

legitimidad constitucional, la hipótesis de desplazar tal atribución al Órgano Ejecutivo.

El citado pronunciamiento de inconstitucionalidad señaló en su parte pertinente 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)

Por su lado, el Pleno de esta Corporación de Justicia en sentencia del 4 de febrero de 1992, profirió la declaratoria de inconstitucionalidad de una Resolución dictada por la Dirección General de Ingresos mediante la cual se pretendía fijar límites al monto de la reinversión que podía efectuar un contribuyente para los propósitos de acogerse a un régimen de exoneración y en esa oportunidad se recalcaron los siguientes señalamientos:

“En igual orden, de la confrontación constitucional en lo que respecta a la violación del artículo 48 de la Constitución, que al señor Procurador General no le parecen muy convincentes los argumentos del advertidor; sin embargo, para el Pleno de la Corte la impetrada infracción del precepto constitucional, resulta clara al

disponer que nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prevista por las leyes. Se trata evidentemente, como se arguye en la advertencia, del denominado **principio de legalidad**, recogido también por el inciso 10 del artículo 153 de la Constitución Nacional, en el sentido de que **sólo la Ley** "...promulgada conforme a los principios constitucionales que regulan la materia **puede crear, modificar o suprimir impuestos, el hecho generador de la relación jurídico-tributaria, fijar la alícuota del impuesto y la base de su cálculo...**" **El punto 2 de la Resolución reglamentaria, dictada por el Director General de Ingresos, efectivamente, dispone una limitación que la ley no establece,** al establecer que el "...contribuyente sólo puede tomar en cuenta, como máximo, una cifra equivalente a la renta gravable que haya obtenido en el periodo fiscal en que se efectúe tal ...", **lo que claramente entraña una violación directa del artículo 48 de la Constitución.**
 (ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR EL DOCTOR MARIO GALINDO H. EN CONTRA DEL ARTÍCULO 2 DE LA RESOLUCIÓN N° 201-48 DE 18 DE OCTUBRE DE 1977 DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS)

En síntesis, el Principio de Reserva Legal Tributaria, constituye un referente obligado que informa el ejercicio de la potestad impositiva del Estado y hace sentir su proyección con respaldo en los siguientes fundamentos:

1. El poder de creación de los tributos y la determinación de sus elementos esenciales corresponde, privativamente, al Órgano

Legislativo quien, por ministerio de los artículos 52 y 158 numeral 2 de la Constitución Nacional, es quien goza de la legitimación constitucional para ejercer esta función necesaria para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado.

Este principio de legalidad tributaria cuenta con una reforzada protección constitucional si se observa que aun 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, rentas y monopolios oficiales como lo consagra el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución. (“La Ley en que se confieran dichas facultades expresará específicamente la materia y los fines que serán objetos de **los Decretos-Leyes y no podrá comprender las materias previstas en los numerales** tres, cuatro y **diez de este artículo**, ni el desarrollo de las garantías fundamentales, el sufragio, el régimen de los partidos y la tipificación de delitos y sanciones” Num. 16 Art. 159 C.N.)

2. En desarrollo de este principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, 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.
- d. La creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como las causas de interrupción de su cómputo.
- f. La creación y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- g. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- h. Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de ciertos actos o negocios jurídicos.
- i. Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; y
- j. La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moratorias y quitas.

3. La creación y determinación de la carga fiscal encuentra su fundamento basilar en el respeto al supuesto político de la representación popular, de conformidad con el cual el establecimiento de un tributo tiene que ser una expresión del consentimiento directo o indirecto de la colectividad, lo que constituye, al mismo tiempo, una garantía de seguridad para los ciudadanos frente a eventuales conductas arbitrarias o abusivas que pudieran tomar autoridades administrativas al ejercitar las atribuciones de recaudo.

B. LA POTESTAD REGLAMENTARIA

Otra de las cuestiones estrechamente relacionadas con la naturaleza del tema en controversia, es el que guarda relación con el ejercicio de la denominada **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.)

El reconocimiento de la potestad reglamentaria a las autoridades que integran el Órgano Ejecutivo encuentra su justificación racional en el hecho de que la Ley formal no siempre puede agotar en su contenido apriorístico todo el variopinto conjunto de complejidades técnicas que ofrece la realidad, y ello deja ver, la necesidad de auxiliar el alcance regulatorio de la misma, a través de

la utilización de un instrumento normativo ágil, como es el Reglamento, a fin de lograr que los objetivos que impulsaron la creación de la Ley logren cristalizar a plenitud.

El reconocido administrativista RAFAEL BIELSA describe los objetivos que persigue la potestad reglamentaria en los siguientes términos:

“...por una parte, ordenar los principios de la Ley en preceptos particulares más analíticos y precisos con referencia a la actividad administrativa, cuando ello es necesario o conveniente para la mejor o más oportuna aplicación de aquella; y por otra, en precisar, aclarar e interpretar –a los fines de su mejor comprensión y aun vulgarización- el alcance de la Ley, es decir, de sus principios más generales, proveer por normas específicas a la ejecución de sus mandatos, lo que se hace en circulares e instrucciones” (cfr. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial LA LEY, Buenos Aires, 1964, Sexta Edición, Pág. 306 Tomo I.)

La doctrina científica en un esfuerzo de clasificación distingue, fundamentalmente, cinco especies de Reglamentos, a saber: a) **los de subordinación o ejecución de las leyes**, a los cuales alude el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Nacional; b) los autorizados o de integración; c) los delegados; d) los autónomos; y e) los de necesidad o urgencia. (cfr. DROMI, ROBERTO, DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Ciudad Argentina, España, 1998, 7ª Edición, Pág. 317)

En lo que atañe al especial interés que concita la temática particular del presente caso, es de notar que la atención debemos concentrarla en los denominados Reglamentos de **Subordinación o Ejecución de las Leyes** que, como su nombre lo indica, son normas secundarias de contenido objetivo y general, cuya expedición tienen como finalidad específica facilitar el cumplimiento de la Ley sin que puedan, en forma alguna, rebasar el texto o espíritu de esta última.

La función de optimización asignada a los Reglamentos de Ejecución de las Leyes, en cuanto al cumplimiento de las finalidades perseguidas por estas, tiene que manifestarse con estricto apego a las exigencias de subordinación, desarrollo y complementariedad, notas éstas que deben ser identificadas con vista en una lectura atenta del contenido y alcance de la Ley que se pretende reglamentar.

En el campo del Derecho Tributario el tema referente a los límites de la potestad reglamentaria cobra una especialísima dimensión, por cuanto que la materia impositiva está gobernada, como hemos visto, por la primacía del principio de Reserva Legal, con arreglo al cual, el establecimiento del tributo, sus elementos esenciales y demás aspectos relacionados con su cobranza, tienen que estar expresamente contemplados en el texto de la Ley formal.

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 ADMINISTRATIVA CONTENCIOSO 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)

En igual sentido, la sentencia de 8 de mayo de 1995 proferida por la Sala en relación con ciertas Resoluciones administrativas expedidas por la Administración Regional de Ingresos de la provincia de Panamá, reiteró que:

“En nuestro país la potestad reglamentaria de las leyes puede extenderse a diversas materias del campo jurídico privado en las cuales el Órgano Ejecutivo tenga asignado algún papel. En el caso que nos ocupa si bien el Ministerio de Hacienda y Tesoro tiene asignadas diversas funciones relacionadas con la administración y recolección del Impuesto sobre la Renta y con las exenciones y descuentos que benefician a los contribuyentes, añadir un requisito adicional, no contemplado en el artículo 710 del Código Fiscal, como lo es el de exigir una "inversión adicional", en el Decreto N° 7 de 12 de marzo de 1987, cae fuera de los límites materiales de la potestad reglamentaria, lo cual significa que el funcionario debió requerir únicamente lo que la norma exige, sin contemplar algún requisito adicional. De allí que la Sala debe desaplicar ese reglamento, según lo autoriza el artículo 15 del Código Civil.

La norma arriba transcrita, pretende además reglamentar el artículo 710 del Código Fiscal, disposición que señala que de la renta neta gravable se podrá deducir un porcentaje del capital invertido.

En conclusión, la Sala considera que la Dirección Regional de Ingresos basándose en la disposición reglamentaria citada, pretende exigir un requisito adicional al de una norma de superior jerarquía y, además, dispone que de no darse esta situación no se le reconocerá la deducción de la renta neta gravable, derecho que la ley le otorgó. Esto entraña una modificación sustancial a la ley y no una mera

reglamentación requerida por la ley para asegurar su cumplimiento. Por ello la Resolución N° 213-7437 de 20 de octubre de 1987 expedida por la Dirección Regional de Ingresos, Provincia de Panamá **es ilegal**".
 (DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR LA FIRMA GALINDO, ARIAS Y LOPEZ EN REPRESENTACIÓN DE COMPAÑÍA AGRÍCOLA MARGARITO S.A. PARA QUE SE DECLAREN NULAS, POR ILEGALES, LAS RESOLUCIONES N° 213-7437 DE 20 DE OCTUBRE DE 1987 Y N° 213-805 DE 5 DE FEBRERO DE 1988, EXPEDIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ).

C. LAS FRASES REGLAMENTARIAS IMPUGNADAS

Teniendo como indispensable marco referencial las anotaciones precedentes, corresponde que este alto tribunal se adentre al examen de legalidad que se le pide en relación con las frases que aparecen contenidas en los párrafos que forman parte de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005.

Las frases que son objeto de cuestionamiento son del siguiente tenor:

"Artículo 138.- (...)

Parágrafo. (...) **Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración**

jurada de rentas a efectos de pagar la diferencia".

"Artículo 139.- (...)

Parágrafo. (...) "**Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas para pagar la diferencia**".

Como quiera que el proponente de la acción contenciosa que ha dado origen a este proceso, plantea en su libelo cargos de ilegalidad en cuanto a dos aspectos diferenciables entre sí, como lo son, por un lado, la obligación de presentar declaración jurada de rentas, y, por el otro, el pago de impuesto por la diferencia del total de lo percibido en concepto de gastos de representación, adicionales al 10% retenido, se estima necesario para propósitos de claridad efectuar un análisis separado de estas dos temáticas.

1. La Obligación de Presentar Declaración Jurada de Rentas sobre los Gastos de Representación:

La lectura del libelo de demanda pone de presente que el actor considera que la exigencia reglamentaria de presentar una declaración jurada de rentas sobre los gastos de representación que aparece en las frases impugnadas, infringe, supuestamente, el artículo 80 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, que dispone:

"El contribuyente que perciba, además del sueldo o salario, ingresos por uno (1) o más conceptos establecidos en el literal a del artículo 696 Código Fiscal, tendrá que presentar declaración jurada. Si el

contribuyente percibe un sólo salario o sueldo y gastos de representación de un solo empleador, no estará obligado a hacer declaración estimada”.

En el desarrollo de su planteamiento impugnativo el demandante sostiene que la norma transcrita establece la obligación de presentar declaración jurada en el supuesto de que, en adición al sueldo o salario, se reciba algún otro ingreso de los definidos en el numeral a) del artículo 696 del Código Fiscal. Con apoyo en lo anterior, alega que, supuestamente, las normas reglamentarias acusadas de ilegal, establecen para el caso de los gastos de representación, una forma de cobro del impuesto, a través de declaración cuando la Ley no la instituyó, lo que, a su juicio, produce un evidente exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria.

La Sala ha examinado con detenimiento las argumentaciones que en este sentido expone el demandante y arriba a la conclusión de que sus pretensiones no cuentan con el respaldo legal para prosperar por lo siguiente:

1. La exigencia de que los contribuyentes presenten una declaración jurada de rentas, luego del transcurso del periodo fiscal respectivo, configura una parte importante del elenco de los denominados “deberes tributarios” que persiguen que el Fisco pueda “... conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, en un lugar y tiempo dados, de tal manera que sea posible deducir la existencia en concreto de la obligación tributaria” (BRAVO ARTEAGA, JUAN R. NOCIONES

FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO, Ediciones Rosaristas, Santa Fé de Bogotá, 2da. Edición, 1997, Pág. 198)

2. Con arreglo a la noción expuesta, se tiene que la declaración jurada de rentas es un mecanismo instrumental de contenido informativo que debe rendir el contribuyente con el propósito de poner en conocimiento de la Administración Fiscal el origen y monto de los ingresos y gastos en que ha incurrido durante el ejercicio del periodo fiscal correspondiente.

Una de las razones por las cuales cabría pensar que el legislador estimó prudente la inclusión de esta exigencia, la constituye la necesidad de ofrecer a la Administración la posibilidad de conocer el monto total de los ingresos obtenidos por un contribuyente, ya sea que los perciba por un solo concepto o varios de los comprendidos en el numeral a) del artículo 696 del Código Fiscal, de manera que a la postre se logre conocer con precisión la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Su presentación no necesariamente implica -como parece entenderlo erróneamente el demandante- la consecuencia para el contribuyente de pagar impuestos adicionales por los ingresos devengados en el ejercicio fiscal, ya que, bien puede ocurrir, que tales emolumentos provengan de un origen, que de acuerdo a la normativa tributaria, no esté sujeto al pago.

3. La obligación de presentar declaración jurada de rentas cuando el contribuyente percibe, además del salario, ingresos por uno o más conceptos, tiene su fundamento en un precepto

constitutivo de ley formal, y lo que las frases reglamentarias acusadas disponen en nada contraría el tenor literal o el espíritu de aquella.

El artículo 80 de la Ley 6 de 2005 es el que instituye la obligación de presentar la declaración jurada de rentas en los supuestos allí descritos, por lo que las frases cuestionadas realmente no añaden nada y se puede decir que conservan fielmente el atributo de subordinación y complementariedad consustanciales a las normas reglamentarias.

En conclusión, exigir la declaración jurada de los gastos de representación en los contribuyentes que perciben además de su salario este ingreso adicional no configura una infracción al ejercicio de la potestad reglamentaria como arguye el demandante, motivo por el cual sus alegaciones tienen que ser categóricamente desestimadas.

2. Sobre la Obligación de “Pagar la Diferencia” respecto de los Gastos de Representación.

Corresponde ahora el análisis de los cargos de ilegalidad que se formulan sobre la oración **“a efectos de pagar la diferencia”** que fue incluida en las frases añadidas a los párrafos que forman parte de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005.

El actor sostiene que la oración **“a efectos de pagar la diferencia”** que aparece consignada en los párrafos

reglamentarios expedidos por el Órgano Ejecutivo, introducen, en relación con los gastos de representación, elementos que alteran la obligación impositiva tal como la reguló la Ley formal en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, situación que, a su parecer, compromete la validez legal del precepto reglamentario porque incurre en el desconocimiento ostensible de las citadas disposiciones.

La cuestión esencial que le corresponde enjuiciar a la Sala, se concreta en determinar si se ha producido o no, un ejercicio excesivo en la potestad reglamentaria del Ejecutivo al establecer, por esta vía, el cobro del impuesto a la renta sobre los gastos de representación, en un porcentaje superior al 10% del total de lo percibido, como lo establecen los referidos artículos 732 y 734 del Código Fiscal.

Para facilitar el examen del punto en controversia, resulta conveniente reproducir a continuación un cuadro comparativo paralelo del contenido de las disposiciones fiscales y reglamentarias respectivas.

Artículo 732 del Código Fiscal	Artículo 139 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993
" La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de	"La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de

representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto de Impuesto sobre la Renta y Expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que hagan. Las deducciones que así haga la Contraloría General no serán consideradas como disminuciones en el monto de los respectivos sueldos; por tanto, estarán sujetos también al pago del impuesto, deducido y retenido en la forma expresada, todos los empleados públicos cuyos sueldos no puedan ser deducidos durante un periodo determinado conforme a la Constitución Política o a las leyes especiales.

PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto.

representación, bonificaciones, honorarios profesionales y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto de Impuesto sobre la Renta y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto. Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas para pagar la diferencia". (el resaltado es de la Corte).

Artículo 734 del Código Fiscal	Artículo 138 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993
<p>Los administradores, gerentes dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientes, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, personas contratadas por servicios profesionales y comisionistas a que se refiere el artículo 704, el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen. De igual manera, los distribuidores locales de películas retendrán el impuesto que corresponda pagar a las empresas productoras de películas.</p> <p>Las sumas así retenidas deberán ser enviadas a la Dirección General de Ingresos dentro de los primeros treinta (30) día del mes siguiente.</p>	<p>Los administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas o establecimiento, comerciales, industriales, mineros o de cualesquiera otras actividades, análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientemente, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, personas contratadas por servicios profesionales y comisionistas a que se refiere el artículo 704, el valor del impuesto que estos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen. De igual manera, los distribuidores de locales de películas retendrán el impuesto que corresponda pagar a las empresas productoras de películas.</p> <p>La retención del impuesto sobre la renta procederá en los casos de servicios profesionales cuando el que preste el servicio lo haga bajo subordinación jurídica o esté sujeto a un horario impuesto por quien contrata el servicio. La subordinación jurídica se entenderá conforme a lo establecido en el artículo 64 del Código de Trabajo.</p> <p>Las sumas así retenidas</p>

<p>PARÁGRAFO. En el caso de los gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto...”.</p>	<p>deberán ser enviadas a la Dirección General de Ingresos dentro de los primeros treinta (30) días del mes siguiente.</p> <p>PARÁGRAFO: En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado, por este concepto. <u>Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas a efectos de pagar la diferencia...”.</u></p>
--	--

Si la cuestión se examinara desde una perspectiva dogmática con el fin de identificar cuáles son los elementos esenciales de la obligación tributaria que la Ley formal ha fijado para los gastos de representación de conformidad con el diseño previsto en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, se tendría que señalar que tales elementos son los siguientes:

- **El sujeto pasivo**, que vienen a constituirlo las personas naturales que devengan esta especie calificada de ingreso y sobre quienes recae la obligación de tributar.
- **El hecho generador o imponible del tributo**, que en este caso, lo constituye la percepción de ingresos en calidad de gastos de representación.

- **La tarifa imponible**, que no es más que el factor matemático que debe aplicarse para el tratamiento tributario de los gastos de representación y que, en este caso específico, ha sido fijado por el Legislador, **en diez por ciento (10%), “... del total devengado por este concepto”**, según se sigue del contenido de los párrafos añadidos a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal.

- **Forma de colectar el tributo**, que, en el caso de los gastos de representación, el legislador ha determinado que se efectúe mediante la retención mensual, que es un mecanismo para conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en el decurso del ejercicio fiscal dentro del cual se causa el ingreso.

Tomando en consideración las anteriores precisiones, la Sala es del criterio que el tratamiento impositivo que el legislador asignó a los gastos de representación, es lo suficientemente claro y terminante para desterrar cualquier hipótesis de duda o perplejidad que pudiera abrigarse acerca de cuál fue la voluntad reguladora que quedó manifestada en los párrafos que integran los artículos 732 y 734 del citado Código. Tal apreciación queda a su vez robustecida por la especial proyección que cumple en el campo tributario el principio de Reserva Legal que proclama el artículo 52 de nuestra Carta Política.

Dicho lo anterior, es menester despejar, entonces, la incógnita de si es jurídicamente factible que la oración **a efectos de pagar la**

diferencia que aparece en los párrafos reglamentarios impugnados, es un apoyo firme para que la Administración pueda pretender el cobro del impuesto a la renta sobre los gastos de representación, en adición al diez por ciento (10%) del total de lo devengado por este concepto que hubiere sido objeto de retención mensual a los servidores públicos y trabajadores de la empresa privada, durante el curso de un periodo fiscal.

Para esta Corporación, la posibilidad expuesta no tiene cabida y debe, por tanto, ser descartada, con respaldo en las siguientes consideraciones:

1. La creación de los tributos y la determinación de sus elementos esenciales integran el insumo natural sobre el cual proyecta sus efectos el principio de Reserva Legal. Acorde con este canon fundamental, si la Ley formal se ha ocupado de delinear de manera prístina los elementos que tipifican el tratamiento impositivo de un determinado ingreso o rubro, el espacio regulador del precepto ha cumplido su propósito y no es posible pretender su modificación, alteración o extensión a través del ejercicio de la potestad reglamentaria so pretexto de optimizar su cumplimiento, ya que ello implicaría un desconocimiento ostensible de la función garantista que la Constitución le asigna a tal principio.

2. La introducción de la frase acusada a través del vehículo reglamentario infringe notoriamente el Principio de Reserva Legal en

primer término, porque añade una frase que no fue incluida por el Órgano Legislativo en el texto manifiesto de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal; y, en segundo lugar, porque su inopinada aparición en una especie normativa de jerarquía inferior a la Ley, lo que en realidad de verdad puede originar es, precisamente, un resultado que altere, en perjuicio de los contribuyentes, la tarifa impositiva que se diseñó para los gastos de representación y que, como se ha visto, fue fijada por el Legislador, con diamantina claridad, en el porcentaje fijo de diez por ciento (10%) sobre el total de lo devengado por ese concepto.

En relación con estas nociones son perfectamente pertinentes las observaciones que al efecto ha hecho el prestigioso tributarista RAMON VALDES COSTA, en su conocidísima obra ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO LATINOAMERICANO (Montevideo, 1982, Pág. 20), cuando advierte que:

“... El principio fundamental a aplicar es pues, a nuestro juicio, el de que a título de reglamentación o aplicación de la Ley, no cabe la adopción de medidas discrecionales que puedan alterar la estructura de la relación jurídico-tributaria o la cuantía de la obligación”;

Y seguidamente, el citado tratadista hace mención del lúcido criterio expuesto por el autor ROMANELLI GRIMALDI al reafirmar que: **“todos los elementos de la relación tributaria deben**

encontrar en la ley su determinación o por lo menos su determinabilidad”

3. En consonancia con los razonamientos expuestos, se tiene que la frase reglamentaria cuestionada, al no respetar la imperativa relación de subordinación y complementariedad con los postulados de la Ley formal expresados en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, ha dado lugar a un infortunado exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, pues, ha rebasado la infranqueable frontera de “no apartarse **en ningún caso**” del texto y espíritu de la ley que persigue reglamentar, como lo ordena el artículo 184 numeral 10 de la Constitución Nacional.

La objetiva lectura de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal demuestra que en ningún momento la voluntad legislativa pretendió que el Fisco pudiera cobrar una suma adicional al 10% del total que se hubiere retenido respecto de los gastos de representación, ya que si así lo hubiese deseado es evidente que lo habría establecido expresa e inequívocamente.

4. La vigencia del principio de Reserva Legal en materia tributaria impide que, por la vía de un reglamento se trastoquen los elementos esenciales de la obligación impositiva. No cabe duda 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. Empero, esta tarea tiene que desarrollarla

con estricta sujeción de los concretos y precisos términos que le delimitan tanto la Constitución como la Ley.

Es por esto que, al examinar el caso concreto que se somete a la consideración de la Sala, esta Corporación estima que las frases reglamentarias incluidas en los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005, configuran un típico exceso que compromete el principio de reserva legal en materia impositiva, pues, el legislador en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal no declaró de forma explícita y terminante que el contribuyente de gastos de representación después de experimentar la detracción del 10% sobre la totalidad de lo devengado mediante la retención mensual, tenía, además, la obligación de tributar sobre la diferencia.

Ahora bien, es preciso que también analicemos algunos de los argumentos de refutación a la tesis del demandante, que han sido invocados tanto por el señor Ministro de Economía y Finanzas como por la Procuraduría de la Administración al emitir concepto en esta causa.

Tales argumentos están encaminados a sustentar que los contribuyentes que perciben gastos de representación deben pagar no solo el diez por ciento (10%) del total de lo que se les ha ido reteniendo mensualmente, sino también que, según la opinión de

estas autoridades, existe la obligación de tributar por la diferencia en aplicación de la tabla general progresiva correspondiente al impuesto sobre la renta, como lo señalan las frases reglamentarias demandadas. Examinaremos, por separado, cada una de estas alegaciones.

- **La tesis de que no existe norma legal que califique como renta exenta la diferencia del diez por ciento (10%) retenido sobre los gastos de representación:**

Uno de los argumentos para combatir la posición del demandante, consiste en señalar que, las frases reglamentarias impugnadas no son ilegales puesto que, una lectura integral del problema evidencia que no existe norma legal que califique como “renta exenta” la diferencia del diez por ciento (10%) retenido sobre los gastos de representación.

Sobre esta posición es necesario apuntar lo siguiente:

a. En el presente caso, no existe, en opinión de la Sala, un problema de tratar de atribuir a un ingreso la calificación de renta exenta, ya que esta hipótesis es absolutamente inaplicable al supuesto que nos ocupa, pues, el Legislador sí dispuso de modo terminante gravar los gastos de representación a través de la aplicación de una tarifa impositiva equivalente al 10% del total de lo devengado que es lo que aparece explícitamente preceptuado en los párrafos añadidos a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal.

Existiendo una posición legislativa clara sobre el tratamiento tributario de los gastos de representación, es obvio, que no puede hablarse de la existencia de una renta exenta.

b. La renta exenta es, por definición, un ingreso al cual el legislador de manera manifiesta, inequívoca y deliberada excluye de la tributación por consideraciones de política legislativa (Vgr. las sumas que reciban los beneficiarios de fondos para jubilados, pensionados y otros beneficios conforme a la Ley 10 de 1993; la renta bruta de las personas naturales cuando su única fuente de ingreso sean las rentas del trabajo en relaciones de dependencia; las remuneraciones que no excedan de B/. 10,400.00 anuales, la renta de las personas naturales o jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria que tengan ingresos brutos anuales menores de B/. 150.000.00, etc.-Art. 708 del Código Fiscal tal como quedó reformado por la Ley 6 de 2 de febrero de 2005).

c. Es cierto que para que un ingreso se repute como renta exenta la Ley tiene que considerarlo así expresamente. Lo que ocurre es que, los gastos de representación fueron gravados por el Legislador mediante una tarifa impositiva del 10% sobre el total de lo devengado en forma tan categórica, es decir, **sin restricción ni condición**, y **nada dispuso acerca de la diferencia de tales gastos**. Esta decisión, concluyente y soberana del legislador de no gravar la diferencia de los gastos de representación, no puede ser alterada o perturbada a través de un reglamento por más que con

ello se pretenda producir un resultado ventajoso al Fisco, ya que, como se ha insistido, mediante este instrumento no se pueden cambiar o extender los elementos esenciales del tributo, pues, de hacerlo se violaría flagrantemente el principio de reserva legal y se excederían los límites constitucionales de la potestad reglamentaria, que, en ningún caso, pueden desconocer ni el texto ni el espíritu de la Ley reglamentada.

La posición expresada cuenta con amplio y sólido sustento en la doctrina científica especializada como se aprecia fácilmente de los autorizados apuntamientos que formula el Hacendista colombiano MAURICIO A. PLAZAS VEGA, en su obra DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO (Editorial Temis, Bogotá, 2005, 2Ed. Ampliada y corregida, Tomo II, Pág. 444.) quien al referirse al principio de **“Predeterminación Normativa de los Elementos del Tributo”**, señala:

“Según este principio, llamado también de “anterioridad de la Ley” o **“pre-ordenamiento tributario”** y en su momento esbozado por ADAM SMITH en su obra *INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSA DE LAS RIQUEZAS DE LAS NACIONES*, las reglas de juego sobre las condiciones en que los asociados deben contribuir a la financiación de la actividad pública **deben ser claras y precisas, de forma tal que descarten cualquier tipo de arbitrariedad o discrecionalidad de los gobernantes.**

Naturalmente, **esa claridad y precisión solo se logra si la ley que crea y regula el tributo de que se trate define suficientemente sus elementos y no deja**

espacio alguno para que la rama ejecutiva del Poder público cree reglas según su arbitrio. Si no fuera así, se violaría el principio *nullum tributum sine lege* porque, en aquellos aspectos que no fueran regulados en forma precisa por el legislador, los contribuyentes y deudores tributarios quedarían sometidos a la arbitrariedad y a la discrecionalidad del Gobierno y de sus funcionarios”.

Asimismo, el reputado catedrático de Derecho Financiero y Tributario FERNANDO SAINZ DE BUJANDA reafirma con magistral diafanidad lo siguiente:

“El principio de legalidad impera en la vida del tributo cuando el establecimiento de éste –cualquiera que sea su especie- y la regulación de sus elementos esenciales – es decir, los que permiten conocer el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria- se determinan en la Ley, o dicho en otros términos, se determinan por la Ley. Es esta última la fuente normativa a la que hemos de acudir para que la existencia del tributo y los elementos constitutivos antes aludidos puedan sernos conocidos. Cualquier rodeo que se dé para que esto no ocurra, esto es, para que el tributo se establezca por disposiciones emanadas de la Administración y no del Poder Legislativo, equivaldría a la conculcación del principio de legalidad.

Poco importa para que éste se respete que se diga que el tributo habrá de establecerse o crearse por Ley –fórmula, sin duda, la más clara, y, por tanto, la preferible- o que se establecerá y regirá con arreglo a la Ley o, en fin, al estilo italiano “en base a la Ley”. Todo es igual –repetimos- si, en definitiva, son normas contenidas en textos con rango de ley las que disponen el establecimiento del tributo y las que determinan y configuran sus

elementos esenciales. Todo, en cambio, estará perdido –desde el punto de vista del principio- si esas materias se regulan por textos de rango reglamentario, emanados de la Administración, aunque tales textos se ajusten a unos “criterios marco”, de tipo formal, contenidos en una ley”.

(LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Universidad Complutense, Madrid, 1990, 8ª Edición, Pág. 181/182)

- La tesis de la tributación por la diferencia basada en la consideración de que los gastos de representación forman parte de la renta bruta:

Los opositores al planteamiento del demandante, sostienen también que a éste no le asiste la razón por cuanto que, la obligación de tributar por la diferencia adicional al 10% de la totalidad de los gastos de representación no se apoya en el Decreto Reglamentario sino en la Ley, fundado en la tesis de que la conceptualización legal de la **renta bruta** consagrada en el artículo 696 del Código Fiscal, exige computar dentro de ella todos los ingresos que perciba un contribuyente entre los cuales se considerarían incluidos también los gastos de representación a los que se les debe aplicar la tabla general del impuesto sobre la renta.

Frente a esa argumentación esta Corporación Judicial juzga necesario recalcar las siguientes precisiones:

1. El estudio desapasionado del contenido de los artículos 732 y 734 del Código Fiscal permite advertir, sin ningún género de

dudas, que el Legislador dispuso que los gastos de representación tendrían que pagar de allí en adelante, el equivalente al 10% del total de lo percibido en esa calidad.

2. En ninguna parte del contenido de estos dos preceptos, se dijo que, en adición al 10% del total de los gastos de representación, el contribuyente tendría la obligación de **pagar por la diferencia**.

3. Nadie discute que los gastos de representación integran la renta bruta. Sin embargo, ello no significa que, por esto, hay que desconocer el **tratamiento impositivo específico y particular** que el Legislador decidió asignarle a este **tipo calificado de ingreso**, que es el gasto de representación. Si este dispuso que el total de esos gastos pagara el 10% mediante la retención mensual, el que tal rubro forme parte de la renta bruta no entraña, entonces, que al contribuyente se le debe aplicar, además, **la tabla general del artículo 700 del Código Fiscal**.

Existen casos en los que sí aparece una remisión expresa a la aplicación de la tabla general del impuesto sobre la renta prevista en el artículo 700 del Código Fiscal, como son los supuestos enunciados en los literales a), d), h) y j) del artículo 701 del citado Código (ganancias en la enajenación de bienes inmuebles, o las percibidas por las personas establecidas en las zonas libres, o los intereses comisiones y otros cargos por razón de préstamos o

financiamientos así como los pagos recibidos con motivo de la terminación de la relación de trabajo).

4. El texto manifiesto de los párrafos contenidos en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal no puede ser variado o extendido por vía reglamentaria, ni mediante interpretaciones “creativas” destinadas a encontrar, donde no las hay, remisiones normativas “implícitas” que el Legislador no creó ni autorizó.

Esta Sala de la Corte Suprema ha reiterado estos criterios como se observa de las consideraciones expuestas en la sentencia de 11 de julio de 1997, que destacó lo siguiente:

“La potestad del Órgano Ejecutivo para reglamentar cualquier ley dictada por el Órgano Legislativo, se limita a desarrollarla dentro de los límites establecidos por la propia ley reglamentada, para hacer viable su aplicación, sin cambiar su sentido, ni aumentar o disminuir su radio de acción y sin rebasar los límites de otras leyes que puedan guardar relación con la materia reglamentada. Esto es así porque el reglamento es de inferior jerarquía que la ley, y no puede reformarla en forma alguna, sólo puede regularla para facilitar su ejecución, sin salirse del marco que la propia ley le establece y sin que la autoridad que emite el reglamento, pretenda regular materia que no es de su competencia, (...)”.

(Énfasis suplido-DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, INTERPUESTA POR LA FIRMA MORGAN & MORGAN, EN REPRESENTACIÓN PROPIA, PARA QUE SE DECLARE NULO, POR ILEGAL, EL ARTÍCULO N° 18 DEL DECRETO EJECUTIVO N° 89 DE 8 DE

JUNIO DE 1993, EXPEDIDO POR EL
MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO)

Por tanto, debe quedar claro que la fijación de un tratamiento tributario específico aplicable a determinada especie de ingreso, no afecta *per se* su consideración como parte de la renta bruta, ni puede significar que el contribuyente tiene que pagar más que el porcentaje legal establecido, **a menos que el legislador lo haya fijado así expresamente.**

5. La especial tesitura del principio de Reserva Legal tributaria al que tantas veces se ha hecho referencia a lo largo de esta decisión, implica que, todo el contenido esencial de las relaciones impositivas debe quedar agotado dentro de los confines de la Ley formal.

6. La eficacia protectora del principio de Reserva Legal en el ámbito tributario hace que no sean admisibles ni las aplicaciones analógicas y mucho menos conclusiones por inferencia, ya que, por la sensitiva naturaleza de la materia regulada se considera que este principio representa un auténtico valladar bifronte que deja sentir su presencia sobre dos planos muy concretos, a saber:

a. **Para el Estado**, por cuanto que el texto de la Ley formal es la más legítima credencial para exigir el cobro de los tributos

debiendo gozar la misma de los requisitos de tipicidad, claridad y estricta sujeción legal en su cobro.

b. **Para el Contribuyente**, en la medida en que el contenido de la ley tributaria viene a significarle la garantía de que el Estado únicamente le podrá exigir el pago de los tributos que allí aparezcan consagrados, y que su cobranza igualmente, tiene que sujetarse a las estrictas prescripciones legales.

7. La circunstancia de que sea el Estado quien unilateralmente fija o establece la naturaleza y monto de los tributos que deben cubrir los ciudadanos, le impone a aquél la carga natural de claridad y certeza y la prohibición de pretender el cobro de sumas producto de la aplicación flexible de criterios hermenéuticos de contenido general o deductivo.

El contribuyente, que es quien debe soportar la imposición que representa el establecimiento del tributo por parte del Estado, tiene el derecho a la certeza de que sólo se le pueda exigir el cobro de aquellas sumas que aparezcan explícitamente determinadas en la Ley formal sin necesidad de que éste tenga que emprender una dispendiosa y compleja expedición dentro del entramado normativo para conocer, luego de ingentes esfuerzos, cuál es, finalmente, la naturaleza y alcance de sus obligaciones fiscales.

El contribuyente esmerado que, después de conocer el texto preciso de la Ley impositiva, deposita su confianza en la esperanza de su fiel aplicación, no puede -porque el Derecho y la justicia

simplemente no patrocinan esta posibilidad- quedar expuesto a la desventajosa incertidumbre de veleidades interpretativas que la Administración decida fijar a su talante y provecho mediante el ejercicio inmoderado de la potestad reglamentaria.

La protección que dispensa al contribuyente el principio de legalidad tributaria, lo pone a cubierto de la inconveniente zozobra en que se le colocaría si la Administración pudiera unilateralmente instituir pautas reglamentarias que obliguen al pago de tributos en una forma que el Legislador no estableció.

Permitir que un órgano Administrativo, distinto del Legislador, sea quien determine los supuestos para la estimación de la base del impuesto y su cuantía, haría trizas el principio de legalidad tributaria.

El reforzamiento de la noción de Reserva Legal en el campo fiscal ha llevado a reconocer que existe, como manifestación directa derivada de la misma, un sub **principio de seguridad o certeza en las relaciones de contenido tributario.**

El profesor FRITZ NEUMARK en su obra PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN (I.E.F. Madrid, Págs.408/9) anota en relación con esta regla de seguridad y certeza que debe imperar en el terreno tributario que la misma:

“exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas, directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas

que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”.

La seguridad, que constituye una de las principales aspiraciones humanas, persigue brindar a todo sujeto el derecho a saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás (Cfr. A. ALTERINI, LA INSEGURIDAD JURÍDICA, Buenos Aires, Argentina, Abeledo Perrot, 1993, Pág. 15)

Esta noción que reconoce el **derecho a la seguridad y certeza** no es una mera construcción retórica sin trascendencia legal, como pudiera pensar a primera vista cualquier desprevenido. Muy por el contrario, su reconocimiento y vigencia en las relaciones jurídico-tributarias cobra cada vez más fuerza en la medida en que encuentra su numen inspirador en el principio de Reserva Legal, como es fácil apreciar de los meritorios desarrollos que han impulsado la doctrina y la jurisprudencia de países que comparten con el nuestro tradiciones jurídicas y legislativas comunes y que, como botón de muestra, pasamos a reseñar.

ESPAÑA:

El autor español RODRÍGUEZ BEREIJO al referirse a este principio de seguridad jurídica en el ámbito fiscal comenta que la jurisprudencia constitucional en ese país ha venido aplicándolo en una triple dimensión:

“- como conocimiento y certeza del Derecho Positivo-

- como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general , en cuanto garantes de la paz social.

- y como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones y de las conductas de terceros.

-“ Este principio, aunque no tiene en el Derecho Tributario una vigencia especialmente reforzada de la que goza en otros sectores del ordenamiento, como el Derecho Penal, presenta una particular relevancia en materia tributaria por el enorme volumen y la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, así como por su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no solo su conocimiento y comprensión sino también, lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar la menor cantidad de impuestos que las Leyes permitan.

(...) En el ámbito tributario, la relación entre el principio de seguridad jurídica (protección de la buena fé, de la confianza) y los efectos retroactivos de la Ley adquiere una importancia particular puesto que el contribuyente debe poder orientarse con base en la normativa vigente en cada momento, por lo que el conocimiento y certeza acerca del Derecho vigente, la previsibilidad sobre su relativa permanencia frente a cambios sorpresivos... constituyen un elemento imprescindible de la tributación

según el Estado de Derecho". (El destacado es de la Sala , Ob. Cit. Pág. 149/150)

Por su lado, PEREZ ROYO, también alude a la importancia del principio de seguridad jurídica tributaria al afirmar:

"Una última exigencia que puede conectarse con el principio de legalidad es la de seguridad jurídica o certeza del Derecho. En la doctrina clásica desde la que se considera como obra fundacional de la Economía Política, (LA RIQUEZA DE LAS NACIONES, de ADAM SMITH) se había advertido inicialmente la existencia de **este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales**". (Ob. cit. Pág. 45)

En consonancia con lo anterior, el Tribunal Constitucional Español en su ya clásico pronunciamiento STC 150/1990 planteó las siguientes conclusiones sobre el principio en comento:

- "a. **La seguridad jurídica es... suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa**, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad sin perjuicio del valor que por si mismo tiene aquel principio.
- b. (...) **los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma**. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos,

atribuye a éstos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos” (El subrayado es de la Sala).

COLOMBIA:

Cón la misma orientación que se viene destacando, la doctrina y jurisprudencia colombiana ha fijado su posición respecto al alcance del principio de certeza tributaria, en los siguientes términos:

El profesor ROBERTO INSIGNARES GÓMEZ, Director del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, expone lo siguiente:

“Finalmente, en relación con la seguridad jurídica podemos concluir que el derecho a tener certeza de las normas aplicables, exige por parte del Legislador el empleo de una diligente técnica jurídica en el momento de crear o modificar las leyes, más en un sector como el tributario que regula actos o relaciones jurídicas con proyección en la actividad económica de una sociedad, por lo cual una legislación oscura dificulta la confianza ciudadana y crea canales propicios para la evasión y la elusión, pasando por alto el deber de contribuir y el valor de justicia que debe inspirar la creación de cualquier legislación” (ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Universidad Externado de Colombia, 1ª Ed., 2003, Pág. 51)

La jurisprudencia de este país, se ha pronunciado respecto al alcance e importancia crucial del principio de seguridad o certeza tributaria, al declarar que:

- “(...) la obligación del legislador no se agota en señalar los sujetos, los hechos generadores, las bases gravables, y las tarifas, sino que también es necesario, que disponga con claridad y certeza, cada uno de dichos elementos, pues, en la base del régimen general de obligaciones que regula el ordenamiento jurídico se encuentra la necesidad de conocer con precisión, cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor” (Sentencia C-569 de 2000)
- “(...) El principio de certeza, en materia tributaria, tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresen con claridad, o porque en el evento de que una disposición remita a otra para su integración, sea posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del tributo” (Sentencias C-228 y C-987 de 1999) (Ob. Cit. Pág. 445)
- “(...) si la norma creadora del tributo no los establece con suficiente claridad y precisión, no solo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado. Así mismo, tal situación se prestaría para abusos y arbitrariedades, pues, en últimas quienes vendrían a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional (Sentencia C-488 de 2000).

COSTA RICA:

El respetado tratadista RUBÉN HERNÁNDEZ VALLE comenta en relación con el principio de seguridad jurídica lo que sigue:

“Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático, es la seguridad jurídica, pues es necesario, que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.

La seguridad jurídica **se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno sepa de antemano, las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.** Como dicen los ingleses: *“Legal security means protection of confidence”*

(...) Por ello, como dice el Tribunal constitucional Español “entendida en su sentido más amplio, **la seguridad supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho**”- STC 36/1991”

(EL REGIMEN JURÍDICO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN COSTA RICA, Editorial Juricentro, San José, Costa Rica, 1ª Ed., 2002, Págs. 557/558)

Finalmente, el doctor GONZALO FAJARDO S. en su reciente obra intitulada PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN, (Editorial Juricentro, San José, Costa Rica, 2005, Págs. 153/154) esboza los siguientes comentarios que tienen, para nuestros propósitos, perfecta aplicación y vigencia:

“La Constitución Política de Costa Rica, expresamente no menciona el citado principio de seguridad jurídica, sino que el mismo se infiere de un conjunto de normas constitucionales.

Como ya advertimos, específicamente, **existe** solamente **una referencia expresa,** en los artículos 18 y 121 inciso 13, por su orden, al “deber de contribuir” y **al “principio de reserva de ley tributaria”.** Pero no quiere decir ello, que no se puedan, y especialmente que no se deban, extraer otros principios y valores expresos e implícitos en la Constitución, el señalado de seguridad jurídica porque sería como aceptar, que el texto constitucional no es –como efectivamente lo es- un conjunto de valores y de principios acumulados a través de la historia, así como de las aspiraciones vigentes de una sociedad, en un momento determinado.

(...) **...podemos afirmar que dicho principio tiene plena vigencia en Costa Rica,** con base en un conjunto de normas constitucionales, y de los postulados que establece, y sobre todo de los fallos del juez constitucional”.

Las extensas y abundantes anotaciones que con carácter ilustrativo se han dejado expuestas, sirven para que, al relacionarlas con el problema concreto que nos ocupa, permitan concluir, que si bien es cierto que el artículo 696 del Código Fiscal al definir la renta bruta comprende todos los ingresos que percibe el contribuyente, esta consagración general no puede ser interpretada al punto de estimar que ella es la plataforma para considerar que el contribuyente, además de haber pagado el 10% del total de los gastos de representación percibidos, tiene que pagar por la

diferencia como lo pretende la frase de los artículos reglamentarios impugnados.

En conclusión, una apreciación serena y justa de la cuestión controvertida hace surgir el criterio de que si el legislador fijó en 10% el factor matemático constante aplicable al tratamiento tributario del total de los gastos de representación no puede la Administración Fiscal, mediante el Reglamento, trastocar ese porcentaje echando mano de una interpretación ventajosa para sí, ya que existiendo una norma tributaria especial, no es posible invocar aplicaciones generales implícitas no establecidas expresamente por el Legislador, pues, de admitirse tan inquietante hipótesis, se estaría convirtiendo en letra muerta el principio de Reserva Legal y el derecho a la certeza en materia impositiva instituido como garantía fundamental en el artículo 52 de la Constitución Nacional.

- **La tesis sobre la retención de los gastos de representación y otros supuestos fiscales.**

El señor Ministro de Economía y Finanzas en su Informe de Conducta señala que existen supuestos en la legislación fiscal en los que el legislador sí precisó, a diferencia del caso de los gastos de representación, que las sumas retenidas constituyen pago definitivo del impuesto aplicable y que luego de ello no cabe imponerles nuevas prestaciones tributarias.

El citado funcionario hace referencia entre otros casos a la situación que se ha diseñado para el tratamiento fiscal de los

dividendos, que, en su opinión, permite apreciar su diferencia con los gastos de representación.

Con relación a este planteamiento que expone el señor Ministro de Economía y Finanzas es menester subrayar categóricamente lo siguiente:

El legislador al igual que lo hizo en su oportunidad respecto del tratamiento impositivo a los dividendos, estableció un tipo o factor de 10% aplicable al total de los gastos de representación que perciba un contribuyente. Este tipo impositivo que, en el caso bajo examen es del 10%, integra, como se ha visto, un elemento esencial de la Obligación Tributaria y, por tal virtud, está sometido al principio constitucional de la Reserva Legal tributaria.

El legislador al diseñar en la Ley formal el tratamiento fiscal de los gastos de representación fue enfático en destacar que sobre el total de éstos el contribuyente debe pagar un 10%.

Pretender, como sostiene la Administración, que el contribuyente debe **pagar por la diferencia**, cuando ya se le ha retenido el 10% del total de los gastos de representación, es un interpretación que en buen romance, no hace más que implicar el desconocimiento de la protección que brinda el principio consagrado en el artículo 52 de la Constitución Política de la República.

Es evidente que el Legislador al elaborar las normas contenidas en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal solo quiso

fijarle al total de los gastos de representación una tarifa o tipo impositivo del 10%.

De haber existido intención del legislador de someter esos gastos a un tratamiento tributario adicional al 10% es incuestionable que así lo habría dispuesto expresamente, para ser consecuente con el principio de estricta legalidad que en esta materia goza de especial y reforzada jerarquía.

Si tal posibilidad no la consagró el legislador es jurídicamente inviable que mediante un Reglamento se pretenda crear tal obligación. Por ello, para que la retención se conciba como un abono o anticipo del impuesto a pagar, habría sido necesario la existencia de un texto legal expreso que así lo hubiera señalado, situación que, como se ha visto, no se ha producido en el caso sub-lite.

DECISIÓN:

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA NULAS, POR ILEGALES, las oraciones **“a efectos de pagar la diferencia”** y **“para pagar la diferencia”**, que forman parte de los párrafos que integran los artículos 138 y 139, respectivamente, del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto N° 143 de 27 de octubre de 2005.

Como consecuencia de la anterior declaración de nulidad, los efectos de los precitados artículos 138 y 139 quedarán así:

“Artículo 138.- (...)”

Parágrafo. (...) Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas”.

“Artículo 139.- (...)”

Parágrafo. (...) “Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas”.

NOTIFÍQUESE, CÚMPLASE Y PUBLÍQUESE EN LA GACETA OFICIAL,


ADAN ARNULFO ARJONA L.


VÍCTOR L. BENAVIDES P.


WINSTON SPADAFORA F.


JANINA SMALL
SECRETARIA

SECRETARÍA de Justicia
Nº 1º
DE 2007
Fecha: Jueves
1º mayo - 4:00
Fuerza a la
deberá hacer
