



REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Panamá, catorce (14) de junio de dos mil veintidós (2022).

VISTOS:

A esta Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, fue remitido el Recurso de Apelación promovido por el Licenciado Miguel Ángel Vega Canto, en representación de **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, en contra del Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II. de 23 de junio de 2017, dentro del Proceso Ejecutivo por Cobro Coactivo que le sigue el Municipio de Panamá, a través de su Jurisdicción Coactiva.

I. FUNDAMENTO DE LA APELACIÓN.

A través de la Alzada en estudio, se impugna el Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II. de 23 de junio de 2017, emitido por el Juzgado Segundo Ejecutor del Municipio de Panamá, que Libró Mandamiento de Pago por la Vía Ejecutiva en contra de **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, en calidad de propietaria o representante legal de los establecimientos comerciales denominados “*Delicias Neryhon*” y “*Delicias Sabores Yee*”, por la suma de ocho mil ochocientos sesenta y un balboas con cincuenta y cuatro centésimos (B/. 8,861.54), en concepto de impuestos municipales morosos (Cfr. foja 2-4 del expediente judicial).

En este sentido, el apoderado judicial de la recurrente, sustentó el Recurso de Apelación en estudio, medularmente, bajo los siguientes términos:

“... ”

PRIMERO: Que en cuanto al Permiso de Operaciones del negocio denominado **DELICIAS NERYHON**, el cual fue emitido el 1 de Febrero de 2000, por la Dirección de Comercio e Industria; el mismo no pudimos operar, toda vez que no obtuvimos los suficientes recursos para la parte operativa y fue cancelado respectivamente ante la Dirección de Comercio e Industria el 19 de septiembre de 2013. Adicionalmente por parte de la Inspección del Municipio, nunca se apersonaron a dicho Kiosco ni le extendieron Certificado de Inspección para Operación.

SEGUNDO: En cuanto al segundo Permiso de Operación denominado **DELICIAS SABROSAS YEE**, emitido en Enero de 2016 por el Ministerio de Comercio e Industria, el cual fuera cancelado el 16 de marzo de 2018, en este caso ocurrió que en una de la finalizaciones del contrato de trabajo de mi mandante, con su liquidación hizo la inversión para tener un Kiosco Móvil el cual en primera instancia fue bandalizado y se le llevaron toda la estructura, es decir que la inversión que hizo se perdió y nunca operó funcionalmente, a su vez fue nuevamente contratada por una de las empresas que le hizo la renovación del Contrato de trabajo y continuó laborando por tanto nunca operó dicho negocio.

...” (Cfr. foja 1 del expediente judicial).

II. OPOSICION DE LA ENTIDAD EJECUTANTE.

La Jueza Ejecutora Segunda del Municipio de Panamá, se opone al Recurso de Apelación, manifestado que: *“...la sustentación del recurso de apelación se basan en trámites o reclamos que debió interponer la contribuyente en la vía administrativa...”* (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

Al respecto, advierte que tanto el cierre del negocio, como la demora para el inicio de las actividades, no pueden ser analizados en el Proceso por Cobro Coactivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 1777 del Código Judicial, que expresa: *“...En estos procesos no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa...”* (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

Así las cosas, indica además, que si la contribuyente por alguna razón inició operaciones de forma tardía, esta debió presentarse al Municipio de Panamá, y exponer tales hechos, a fin que le fuera suspendida o ajustada su facturación, pero en virtud que no lo realizó, a su juicio, estos argumentos no resultan viables

en el Proceso Ejecutivo que se le sigue a **ROSA EDILMA YEE NAVARRO** (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

Por su parte, señaló que las pruebas aportadas con el Recurso en estudio, sólo tienen la intención de demostrar que la contribuyente no realizó sus trámites oportunos en la vía gubernativa, por lo que, solicita a este Tribunal, confirme en todas sus partes el Auto Ejecutivo apelado (Cfr. foja 29 del expediente judicial).

II. OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN.

De conformidad con el numeral 5 del artículo 5 de la Ley 38 de 2000, la Procuraduría de la Administración, emitió su Concepto en interés de la Ley.

Al respecto, y mediante la Vista 1858 de 28 de diciembre de 2021, el Procurador de la Administración, señaló, medularmente, que si bien, la contribuyente **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, debió haber informado al Municipio de Panamá que no se encontraba ejerciendo la actividad comercial, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 *"sobre el Régimen Municipal"*; sin embargo, se ha producido el cese de operaciones, y donde nunca se llevó a cabo la actividad comercial (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

En este contexto, expresó que al no existir el hecho generador de impuestos; por lo tanto, tampoco existen ingresos con los cuales hacer frente a la obligación que se le exige a la contribuyente. Advierte, que conforme al Principio de Legalidad Tributaria, *"...para que exista la obligación de pagar impuesto, debe haber un hecho generador que permita establecer el monto de la obligación tributaria..."* (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

De conformidad con lo anterior, no existe asidero jurídico para continuar con el cobro de los impuestos reclamados, pues, estuvo cesada la actividad que los generaba, en ese sentido, a juicio de la Procuraduría de la Administración, *"no puede existir un trato diferenciado entre quienes han concluido operaciones económicas y los que continúan..."* (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

Por las consideraciones expuestas, solicita a la Sala Tercera, revocar el Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II. de 23 de junio de 2017, emitido por el Juzgado Segundo Ejecutor del Municipio de Panamá (Cfr. foja 40 del expediente judicial).

III. DECISIÓN DE LA SALA TERCERA.

Cumplidas las etapas procesales de rigor, este Tribunal pasa a resolver el Recurso de Apelación presentado por la parte ejecutada dentro del negocio jurídico bajo estudio.

Observa esta Superioridad, que la Alzada en referencia se fundamenta básicamente en que la ejecutada, si bien tramitó los permisos de operaciones de los negocios "Delicias Neryhon" y "Delicias Sabrosas Yee"; no obstante, advierte que no pudo operar ninguno de los mismos, pues, no obtuvo los recursos suficientes para la parte operativa, y, por otro lado, fue objeto de vandalismo, perdiendo la inversión realizada (Cfr. foja 2 del expediente judicial).

Ahora bien, adentrándonos al examen de fondo, el 23 de junio de 2017, la Tesorería Municipal del distrito de Panamá, emitió el denominado "RECONOCIMIENTO", a través del cual, reconoce la deuda a favor de la Institución ejecutante, por la suma de ocho mil ochocientos sesenta y uno con cincuenta y cuatro centésimos (B/. 8,861.54), en concepto de impuestos municipales morosos, adeudados por **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, en calidad de propietaria o representante legal de los establecimientos comerciales denominados "Delicias Neryhon" y "Delicias Sabores Yee" (cfr. foja 1 del expediente ejecutivo).

Como consecuencia de la mora registrada, la Jueza Segunda Ejecutora del Municipio de Panamá, inició los trámites del Proceso Ejecutivo por Cobro Coactivo, en contra de la ahora apelante, dentro del cual dictó el Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II de 23 de junio de 2017, librando mandamiento de pago por la Vía Ejecutiva, a favor del Municipio de Panamá, hasta la concurrencia de la suma antes indicada, misma que le fue notificado el 17 de mayo de 2021 (Cfr. foja 10-12 del expediente judicial).

Una vez revisado el Expediente, por un lado, se observa que unos de los argumentos expresados por la Jueza Segunda Ejecutora del Municipio de Panamá, en su escrito de Oposición al Recurso de Apelación, en estudio, radica en que: *“Si el contribuyente por alguna razón inició las operaciones de su negocio de forma tardía, canceló el aviso o lo cerró físicamente, debió presentarse al Municipio de Panamá a presentar estos hechos para que le fuera suspendida o ajustada la facturación...”* (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

Como parte de sus observaciones, la citada Jueza hace mención a diversa jurisprudencia, en donde la Sala Tercera, al analizar el fondo de esos negocios jurídicos, advertía la obligación del contribuyente de informar al Municipio de Panamá, a través de su Tesorería el cese de operaciones, y en donde además, se exigía la constancia por escrito, **quince (15) días antes de efectuarse o de llevarse a cabo dicho cierre de su funcionamiento** (Cfr. foja 28 del expediente judicial).

Lo anterior, se fundamenta en el texto que estaba contenido en el artículo 86 de la Ley 106 de 1973 *“sobre el Régimen Municipal”*, que la letra expresaba lo siguiente:

“Artículo 86. Es obligación de todo contribuyente que cese en sus operaciones notificarlo por escrito al Tesoro Municipal, por lo menos (15) quince días antes de ser retirado de la actividad. **El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo, pagará el impuesto por todo el tiempo de omisión, salvo causa de fuerza mayor**”. (Lo destacado es de la Sala).

Tal como se aprecia, la citada norma, preveía que si el contribuyente cesaba en sus operaciones, y omitía notificarlo al Tesoro Municipal, por lo menos (15) días antes de retirarse de la actividad, **pagaría el impuesto por todo el tiempo de la omisión, salvo por fuerza mayor**.

En este contexto, resulta oportuno advertir, que es a partir de la publicación de la **Sentencia de 28 de diciembre de 2017**, proferida por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, el Municipio de Panamá, no puede seguir generando impuestos por **la falta de notificación del cese de operaciones de una empresa**, en virtud del Principio de Legalidad Tributaria.

De conformidad con lo anterior, la citada Sentencia declaró como Inconstitucional, la última frase del artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, que señalaba que: ***“El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo, pagará el impuesto por todo el tiempo de omisión, salvo causa de fuerza mayor”***.

En este escenario; esta Sala aprecia lo advertido por el Procurador de la Administración, al referirse al Principio de la Legalidad Tributaria, cuando indica que: *“...no tiene asidero jurídico continuar con el cobro de impuestos luego de cesada la actividad que genera impuestos que sirven de base para el pago de los mismos...”* (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

Sin embargo, no podemos perder de vista, que la normativa contenida en el artículo 86 citado, específicamente, en lo contenido en el segundo párrafo de la misma, no había sido declarada inconstitucional, al momento en que la Tesorería Municipal, emitió el denominado ***“RECONOCIMIENTO”***, a través del cual, reconoce la deuda a favor de la Institución ejecutante, por la suma de ocho mil ochocientos sesenta y uno con cincuenta y cuatro centésimos (B/. 8,861.54), en concepto de impuestos municipales morosos, adeudados por **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, ni cuando la Jueza Ejecutora Segunda del Municipio de Panamá dictara el **Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II. de 23 de junio de 2017**, recurrida (Cfr. foja 1 del expediente ejecutivo).

Es importante señalar que la jurisprudencia de esta Sala, en cuanto a los efectos de la inconstitucionalidad de una Ley o de un Reglamento ha indicado que ***“...produce la cesación de la misma o declaratoria de nulidad, con efectos hacia futuro, por ser incompatible con una norma de jerarquía constitucional y no tiene efectos retroactivos con respecto a la norma que declara contraria...”***¹, por lo tanto, no incide en los efectos que ya surtió la norma, ni los derechos adquiridos de acuerdo a la misma.

¹ Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral. Sentencia de 15 de noviembre de 2018.

En ese sentido, en el caso bajo estudio, el hecho generador del impuesto, se produce **antes** de la declaratoria de Inconstitucional del último párrafo de la del artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973; pues, efectivamente la ejecutada no observó lo establecido en el artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, en cuanto a que esta tenía la obligación de notificar por escrito al Tesoro Municipal, por lo menos (15) quince días antes del cese de operaciones.

Como corolario de lo anterior, es necesario indicar, que conforme al **Principio de Legalidad Tributaria**, para que exista la obligación de pagar impuestos, **debe haber un hecho generador que permita establecer el monto de la obligación tributaria.**

Al respecto, el Tribunal aprecia, que el tributo exigido a la contribuyente, se generó por la inobservancia de la citada excerta vigente al momento de los hechos; es decir, del artículo 86 de la Ley 106 de 1973, relativa al Régimen Municipal, que advertía, antes de ser declarada Inconstitucional, **que era permitido el cobro a los contribuyentes que no había presentado en el momento oportuno, ni posteriormente, una notificación del cese de operaciones (cierre del negocio), ante la Tesorería del Municipio de Panamá.**

Basta recordar, lo señalado en el artículo 52 de la Carta Magna, que precisamente establece el Principio antes citado, señala que: *"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"*; no obstante, tal y como se lo hemos indicado, en el caso en estudio, el tributo reclamado a la contribuyente, por parte del Municipio de Panamá, efectivamente, encontraba fundamento jurídico, en la citada desatención al contenido del artículo 86 de la norma antes advertida, y que acarrea el pago del impuesto, por todo el tiempo de omisión.

En este escenario, es necesario reiterar, que al momento en que se emitió el Reconocimiento por parte del Tesoro Municipal, y cuando le Jueza Ejecutora Segunda de Municipio de Panama, emitió el Acto Administrativo recurrido, tenía

vigencia la norma que obligaba al contribuyente a pagar “**el impuesto por todo el tiempo de omisión**”; es decir, por incurrir en “**la falta de notificación del cese de operaciones de una empresa**”, tal como ocurrió en el negocio jurídico en estudio, por lo que, mal pudiese advertir esta Superioridad, que no existía una base impositiva en contra de la recurrente, aun, cuando estas no ejercieron la actividad comercial.

Por su parte, alega la Jueza Segunda Ejecutora del Municipio de Panamá, que la recurrente a través del Recurso de Apelación en estudio, pretende revisar trámites o reclamos, como por ejemplo, el cierre del negocio o la demora en iniciar las actividades comerciales, aspectos que, en todo caso, debieron ser analizados en la Vía Gubernativa, conforme a lo establecido en el artículo 1777 del Código Judicial (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

En este contexto, la citada excerta establece que: “...*En los procesos por cobro coactivo el funcionario ejerce las funciones de juez y tendrá como ejecutante la institución pública en cuyo nombre actúa. En estos procesos no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa...*”; asimismo, no podemos perder de vista que el artículo el artículo 1780, en concordancia con el artículo 97, numeral 4, del Código Judicial, atribuye a esta Sala en los Procesos Ejecutivos el conocimiento en única instancia, entre otras, de las Apelaciones que fueran presentadas en las Ejecuciones.

Lo anterior, implica que la Sala dentro de los Procesos por Jurisdicción Coactiva tiene la función de revisar **las actuaciones procesales del Juez Ejecutor, a fin de determinar si sus actos fueron dictados conforme a Derecho** y no la de revisar la actuación administrativa, contenida en una Resolución que se debe presumir ejecutoriada, ya que para ello está la Vía Jurisdiccional Contencioso Administrativa como tal.

En razón de lo anterior, en Sentencia de 10 de abril de 2019, la Sala Tercera, señaló lo siguiente:

“ ...

Luego de analizadas las constancias procesales, manifiesta esta Sala que la pretensión del recurrente **no ataca la actuación realizada dentro del proceso ejecutivo por cobro coactivo promovido en su contra, sino otros hechos que considera que perjudican sus derechos y finanzas, situación que no puede ser planteada dentro del presente proceso por cobro coactivo**, en atención a lo dispuesto en el artículo 1777 del Código Judicial, ya esta no es la vía idónea para tratar los temas señalados.

El texto del artículo 1777 del Código Judicial, es el siguiente:

Artículo 1777. Los funcionarios públicos, los gerentes y directores de entidades autónomas o semiautónomas y demás entidades públicas del Estado a quienes la ley atribuya el ejercicio del cobro coactivo, procederán ejecutivamente en la aplicación de la misma, de conformidad con las disposiciones de los Capítulos anteriores y demás normas legales sobre la materia.

En los procesos por cobro coactivo el funcionario ejerce las funciones de juez y tendrá como ejecutante la institución pública en cuyo nombre actúa.

En estos procesos no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa.

...” (Lo destacado es de la Sala).

Al respecto, al revisar las constancias procesales contenidas en autos, se observa que los argumentos desplegados por la recurrente en el libelo de Alzada, tienen como función revisar actuaciones administrativas, relativas al cierre de las actividades comerciales, situación que como advertimos, no puede ser planteada dentro del presente Proceso por Cobro Coactivo, en atención a lo dispuesto en el artículo 1777 del Código Judicial, ya que este tema, en todo caso, luego de ser tratado ante la propia Entidad, en la vía gubernativa, podía ser analizado ante esta Sala, en última instancia, por medio de los Recursos Contenciosos previstos para la anulación de los Actos Administrativos.

Por lo tanto, lo actuado por la Jueza Segunda Ejecutora, se ajusta a Derecho, pues, tal como se indicó anteriormente, el Proceso Ejecutivo por Cobro Coactivo instaurado a **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**, tiene su génesis en una deuda registrada a favor de la Entidad; morosidad que se ajusta al fundamento expuesto por la citada Jueza, toda vez que, la carga impositiva aplicada, para el cálculo de tales impuestos, estaba vigente el momento de los hechos.



Por lo antes expuesto y al no fundamentarse el Recurso de Apelación incoado, en las actuaciones de la Jueza Ejecutora Segunda del Municipal, ni por hechos originados dentro del Proceso Ejecutivo, lo procedente es confirmar el Auto que Libra Mandamiento de pago recurrido por **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**

En mérito de lo anteriormente expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **CONFIRMA**, en toda sus partes, el **Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II de 23 de junio de 2017**, proferido por la Jueza Segunda Ejecutora del Municipio de Panamá, dentro del Proceso Ejecutivo por Cobro Coactivo que le sigue el Municipio de Panamá **ROSA EDILMA YEE NAVARRO**.

Notifíquese,

CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO

CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO

MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
MAGISTRADA

KATIA ROSAS
SECRETARIA

Sala III de la Corte Suprema de Justicia

NOTIFIQUESE HOY 21 DE junio DE 20 22

A LAS 8:55 DE LA mañana

Procurador de la Administración


Firma

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,
se ha fijado el Edicto No. 1487 en lugar visible de la
Secretaría a las 4:00 de la Tarde
de hoy 17 de Junio de 20 22


SECRETARÍA

**SALVAMENTO DE VOTO
MAGISTRADO CECILIO CEDALISE RIQUELME**

Con el respeto que me caracteriza, debo señalar que no comparto la decisión de **"CONFIRMA**, en todas sus partes, el **Auto Ejecutivo No. 421-17/J.E.II de 23 de junio de 2017**, proferido por la Jueza Segunda Ejecutora del Municipio de Panamá, dentro del Proceso Ejecutivo por Cobro Coactivo que le sigue el Municipio de Panamá **ROSA EDILMA YEE NAVARRO.**"; por las consideraciones que paso a detallar:

Contrario a lo señalado en el proyecto circulado en lectura, compartimos el criterio de la Procuraduría de la Administración, en el sentido, que si se ha producido el cese de operaciones, o como ocurre en la situación que nos ocupa, en donde nunca se llevó a cabo la actividad comercial, no existe el hecho generador de impuestos; por tanto, no existen ingresos con los cuales hacer frente a la obligación que le exige el Municipio de Panamá a la recurrente. Esto es así, puesto que, aunque el Auto Ejecutivo apelado es de fecha junio de 2017, notificado a la ejecutada en mayo de 2021, no se puede desconocer que el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante Sentencia de 28 de diciembre de 2017, declaró que era inconstitucional la última frase del artículo 86 de la Ley 106 de 8 octubre de 1973, por considerar, entre otras cosas, que **"...La Corte no encuentra cómo puede fijarse el monto de un impuesto, luego de cesada la actividad que genera los ingresos que sirven de base imponible para el cálculo del impuesto.** El incumplimiento del contribuyente en notificar el cese de operaciones al Tesorero Municipal, pudiese ocasionar alguna sanción administrativa (v.g. multa, recargo). No obstante, **al no haber actividad económica resulta contrario a la Constitución, imponerle el pago de un impuesto municipal por el tiempo que dure su omisión notificar el cese de sus operaciones al municipio, pues ello quebranta- por las (sic)razón indicada- el artículo 264 constitucional"** (Lo destacado es del Despacho).

Dentro de este contexto, no puede perderse de vista, como lo señala el autor Andrea Amatucci, en el Tratado de Derecho Tributario: "El interés fiscal actúa como soporte de constitucionalidad de 'las particularidades del derecho tributario' que, de otra manera, no encontraría justificación dentro del ordenamiento. La particularidad del Derecho Tributario no reside en su odiosa irracionalidad sino en el establecimiento de una serie de reglas y de institutos que sirven al objeto de él. El objeto material del tributo solo se configura como tal cuando la manifestación de riqueza, los bienes que el legislador, por medio del tributo, quiere gravar de modo directo e inmediato, se encuentra en las circunstancias que definen, delimitan o tipifican el elemento objetivo del hecho imponible, es decir, de aquel hecho cuya realización origina obligación tributaria. Capacidad contributiva significa en esencia capacidad económica. Y capacidad económica-se acepta por regular- significa posesión de una riqueza, o lo que es lo mismo, de un conjunto de bienes económicos." (Amatucci, Andrea. Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, S.A., Bogotá- Colombia, 2001, págs.. 44, 45 y 546).

Tampoco, se puede pasar por alto, que la Sala Tercera se ha pronunciado sobre la prevalencia del principio de Reserva Legal Tributaria al reafirmar 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. (Fallo de 27 de febrero de 2007).

En virtud de lo antes expuesto, somos del criterio que, claramente se desprende del expediente ejecutivo y del cuadernillo judicial que la señora Rosa Edilma Yee Navarro, no llevó a cabo la actividad comercial, razón por la que no

3
existe el hecho generador del cual pueda derivarse la obligación tributaria,
es por ello, que se debe REVOCAR el Auto Ejecutivo N° 421-17/J.E.II de 23 de
junio de 2017.

Por lo anotado, es que SALVO MI VOTO, respecto de lo decidido por el
resto de los Magistrados que conforman esta Sala.

Fecha, ut supra.



CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO



KATIA ROSAS
SECRETARIA