ENTRADA N°120411-2021 **MAGISTRADA MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA**

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por el Licenciado ALVARO ANTONIO HERNANDEZ ZAMBRANO, actuando en su propio nombre y representación, para que se declare inconstitucional, EL PRIMER PÁRRAFO CON SUS NUMERALES Y EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 106 DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1974 (por el cual se establece el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles, se reforma el acápite A) del artículo 701 del Código Fiscal y se deroga

REPÚBLICA DE PANAMÁ

ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
P L E N O

Panamá, cuatro (04) de agosto de dos mil veintidós (2022).

VISTOS

El Licenciado ALVARO ANTONIO HERNÁNDEZ ZAMBRANO, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado ante la Corte Suprema de Justicia, demanda de inconstitucionalidad contra EL PRIMER PÁRRAFO CON SUS NUMERALES Y EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 106 DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1974 (Por el cual se establece el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles, se reforma el acápite A del artículo 701 del Código Fiscal y se deroga una ley).

Cumplidos los trámites establecidos en los artículos 2563 y siguientes del Código Judicial, el negocio se encuentra en estado de resolver, labor a la cual se aboca este Tribunal, en atención a las siguientes consideraciones:

FRASE ACUSADA DE INCONSTITUCIONAL

El actor demanda la inconstitucionalidad de las siguientes frases:

> "**Artículo 4**. Está exenta del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles la primera operación de venta de viviendas nuevas, siempre que se trate de la primera operación de compraventa, que esta ocurra dentro de los cinco años posteriores al permiso de ocupación, y que se refiere a:

31

1. Viviendas nuevas cuyo permiso de construcción se haya expedido dentro del período comprendido del 1 de julo de 2016 al 1 de julio de 2022.

2. Viviendas nuevas cuyo permiso de ocupación se haya expedido antes del 1 de julio de 2023.

Para tales efectos, las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas acreditarán, bajo la gravedad del juramento, ante notario público, que se trata de viviendas nuevas. Consecuentemente no será requisito para la transferencia de la propiedad, que la Dirección General de Ingresos expida una certificación de exclusión del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles. El transmitente notificará al Ministerio de Economía y Finanzas del traspaso de inmueble exonerado del impuesto de transferencia, mediante formulario que la Dirección General de Ingresos expedirá para este fin."

HECHOS QUE FUNDAMENTAN LA PRETENSIÓN PROCESAL

El demandante sustenta su pretensión, entre otras cosas, en lo siguiente:

"**Quinto**. Que de igual manera en la última modificación del artículo 4 de la Ley 106 de 1974 establece que las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas acrediten mediante declaración jurada ante notario público, que la vivienda es nueva, así mismo no tiene que presentar certificación de exclusión del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles expedida por la Dirección General de Ingresos.

Sexto. Que la norma constitucional establece que todo impuesto grave al contribuyente en proporción a su capacidad económica, por lo que la exoneración a los que se dedican a las ventas de viviendas nuevas es violatoria a la Constitución, debido a que este contribuyente tiene una capacidad económica alta en su giro comercial para que se le exonere el impuesto a la transferencia de bienes inmuebles" (Cfr. fs. 1 – 2 del expediente judicial).

NORMAS CONSTITUCIONALES QUE SE ESTIMAN VIOLADAS Y EL CONCEPTO EN QUE LO HAN SIDO:

De conformidad al accionante, la vulneración a lo dispuesto en la Carta Magna, se da en razón de lo siguiente:

"Las líneas transcritas de la norma enunciada violan el 264 de la Constitución Política que plantea:

'**ARTICULO 264.** La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.'

32

La norma se infringe en concepto de violación directa por omisión toda vez que la disposición legal exonera del impuesto a las transferencias de bienes inmuebles al contribuyente que se dedique a la venta de vivienda nuevas, siempre que se trate de la primera operación de compraventa, pese a que la norma constitucional es clara al señalar que los impuestos se deben gravar a las personas en proporción a la capacidad económica.

Ello es así porque quien se dedique a la venta de casas nuevas ejerce un acto de comercio con la finalidad de obtener ganancias económicas, por lo que dicha actividad no debería ser exonerada en cuanto al impuesto a la transferencia de bienes inmuebles.

Las normas fiscales han limitado la exoneración respecto a ese impuesto en los casos que la transferencia del bien inmueble se realice bajo la figura del contrato de donación entre ciertos grados de familiaridad y en los casos de algunas personas jurídicas como por ejemplo: El Estado, ya que las mismas no conllevan una ganancia económica, es decir la disposición demandada que exonera el impuesto mencionado a los que se dediquen a la venta de casas nuevas, viola la norma constitucional, la cual señala que los impuestos se deben gravar al contribuyente dependiendo de la proporción a la capacidad económica." (Cfr. f. 3 del expediente judicial).

CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACION

En cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Política y el artículo 2563 del Código Judicial, el Procurador de la Administración emitió concepto en relación con la presente demanda de inconstitucionalidad, actuación ésta que dejó consignada en la Vista No. 273 de 31 de enero de 2022, en la cual solicitó al Pleno de esta Corporación de Justicia que declare que no es inconstitucional la *frase del primer párrafo con sus numerales y el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 de 30 de diciembre de 1974, modificado por la Ley 255 de 17 de noviembre de 2021*.

En tal sentido, el representante del Ministerio Público indicó lo siguiente:

"En virtud de lo anterior, podemos señalar que para la existencia de un tributo o exoneración, este último que nos corresponde analizar, debe expedirse una ley, y ello tiene relación con el conocido aforismo nullum tributum sine lege.

En este contexto, la doctrina es unánime al expresar que partiendo del supuesto de que si para crear un impuesto es necesaria la existencia de una ley, por lo tanto, para causar el efecto contrario, es decir la exoneración, es lógico que también se requiere forzosamente una ley.

33

De lo anterior, se deduce claramente, que en base al principio de legalidad, las leyes en materia tributaria deben contener integralmente los elementos principales de la obligación, entre ellos, sujetos, materia imponible, exoneraciones y aspectos conexos.

...

En marco de lo antes mencionado, podemos evidenciar que las exoneraciones adoptadas mediante la norma demandada, se justifican en beneficios extrafiscales que bajo el contexto de las obligaciones jurídicas que el ordenamiento constitucional otorga el Estado, dentro del concepto social de derecho, se sustentan sobre objetivos colectivos, entre los cuales está el garantizar la tutela social de la propiedad, la generación de empleos, el impulso económico del país y el acceso equitativo a una vivienda digna." (Cfr. fs. 9 – 18 del expediente judicial).

CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DEL PLENO

En ejercicio de la atribución de la guarda de la integridad de la Constitución, que el artículo 206, numeral 1, de nuestra Carta Magna, en concordancia con el artículo 86, numeral 1, literal a), del Código Judicial, le confiere al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, éste procederá a decidir sobre la invocada inconstitucionalidad del PRIMER PÁRRAFO CON SUS NUMERALES Y EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 106 DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1974 (Por el cual se establece el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles, se reforma el acápite A) del artículo 701 del Código Fiscal y se deroga una Ley), publicado en la Gaceta Oficial No.17,773 de 3 de febrero de 1975.

Antes de adentrarnos en las consideraciones de fondo que corresponde realizar, consideramos valedero realizar una breve referencia a la evolución que ha tenido la norma cuya constitucionalidad se cuestiona.

Así tenemos que, mediante la Ley No. 106 de 30 de diciembre de 1974, se estableció el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles, siendo el texto del entonces artículo 4, el siguiente:

"**ARTÍCULO 4**. Están exentos del impuesto a las transferencias las operaciones de ventas de viviendas nuevas cuando el comprador la adquiera para su propio uso."

34

La disposición en mención fue modificada por la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005, quedando en esa oportunidad de la siguiente manera:

> "**Artículo 68**. El artículo 4 de la Ley 106 de 1974, queda así:
>
> **Artículo 4.** Está exenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles la primera operación de venta de viviendas nuevas, **siempre que se realice a más tardar dentro de los dos (2) años contados a partir de la expedición del permiso de ocupación de la vivienda**.
>
> El Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles debe cancelarlo el vendedor y es nula su transferencia al comprador por virtud de acuerdo privado." (El resaltado es del Tribunal).

A través de la Ley No. 33 de 30 de junio de 2010, se volvió a modificar el artículo en cuestión, quedando ahora de la siguiente forma:

> "**Artículo 29**. El artículo 4 de la Ley 106 de 1974 queda así:
>
> **Artículo 4**. Está exenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles la primera operación de venta de viviendas nuevas y/o locales comerciales, **siempre que se realice a más tardar dentro de los dos (2) años contados a partir de la expedición del permiso de ocupación**. Para tales efectos, las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas y/o locales comerciales acreditarán, bajo gravedad del juramento, ante los notarios públicos, que se trata de viviendas y/o locales comerciales nuevos y que la operación se realiza dentro de los dos (2) años contados a partir de la expedición del permiso de ocupación; consecuentemente no será requisito para la transferencia de la propiedad, que la Dirección General de Ingresos expida una certificación de Exclusión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles. El transmitente notificará al Ministerio de Economía y Finanzas del traspaso del inmueble exonerado del Impuesto de Transferencia, mediante formulario que la Dirección General de Ingresos expedirá para este fin.
>
> La falsedad del juramento en estos casos se tipifica como defraudación fiscal, sujeta a las sanciones y cargos moratorios de que tratan los artículos 752 y 1072-A del Código Fiscal.
>
> El Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles debes ser cancelado por el vendedor y es nula su transferencia al comprador por virtud de acuerdo privado." (El resaltado es del Tribunal).

Mediante la Ley No. 94 de 20 de septiembre de 2019, se volvió a modificar el artículo 4, esta vez en el siguiente sentido:

35

"**Artículo 4.** El artículo 4 de la Ley 106 de 1974 queda así:

Artículo 4. Está exenta del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles la primera operación de venta de viviendas nuevas, siempre que se trate de la primera operación de compraventa, que esta ocurra **dentro de los cinco años posteriores al permiso de ocupación**, y que se refiera a:

1. Viviendas nuevas cuyo permiso de construcción se haya expedido dentro del período comprendido del 1 de julio de 2016 al 1 de julio de 2019, o

2. Viviendas nuevas cuyo permiso de ocupación se haya expedido antes del 1 de julio de 2022.

Para tales efectos, las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas acreditarán, bajo la gravedad del juramento, ante notario público, que se trata de viviendas nuevas. Consecuentemente, no será requisito para la transferencia de la propiedad, que la Dirección General de Ingresos expida una certificación de Exclusión del Impuesto a la transferencia de bienes inmuebles. El transmitente notificará al Ministerio de Economía y Finanzas del traspaso del inmueble exonerado del impuesto de transferencia, mediante formulario que la Dirección General de Ingresos expedirá para este fin.

El impuesto de transferencia de bienes inmuebles debe ser cancelado por el vendedor y es nula la transferencia al comprador por virtud de acuerdo privado." (El resaltado es del Tribunal).

Y por último, tenemos la Ley No. 255 de 17 de noviembre de 2021, la cual a su vez modificó el artículo antes mencionado, en el siguiente sentido:

"**Artículo 2**. El artículo 4 de la Ley 106 de 1974 queda así:

Artículo 4. Está exenta del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles la primera operación de venta de viviendas nuevas, siempre que se trate de la primera operación de compraventa, que esta ocurra dentro **de los cinco años posteriores al permiso de ocupación**, y que se refiera a:

1. Viviendas nuevas cuyo permiso de construcción se haya expedido dentro del período comprendido del 1 de julio de 2016 al 1 de julio de 2022.

2. Viviendas nuevas cuyo permiso de ocupación se haya expedido antes del 1 de julio de 2023.

Para tales efectos, las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas acreditarán, bajo la gravedad del juramento, ante notario público, que se trata de

36

viviendas nuevas. Consecuentemente no será requisito para la transferencia de la propiedad, que la Dirección General de Ingresos expida una certificación de exclusión del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles. El transmitente notificará al Ministerio de Economía y Finanzas del traspaso del inmueble exonerado del impuesto de transferencia, mediante formulario que la Dirección General de Ingresos expedirá para este fin.

El impuesto de transferencia de bienes inmuebles debe ser cancelado por el vendedor y es nula su transferencia al comprador por virtud de acuerdo privado." (El resaltado es del Tribunal).

De igual manera consideramos importante resaltar lo que fue la exposición de motivos de esta última ley modificatoria. Veamos.

"**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

La Ley 3 de 1985, por la cual establece un régimen de intereses preferenciales en ciertos préstamos hipotecarios, surge como una vía para facilitar la compra de viviendas en Panamá, ofreciendo a los compradores una tasa de interés menor en comparación con las tasas del mercado hipotecario.

Desde su implementación a la fecha ha logrado su objetivo, el cual va orientado en dos vías, la primera facilitarle a la clase trabajadora la adquisición de su vivienda, y la segunda contribuye en incentivar el campo de la construcción, así como también continúa impulsando la inversión para el desarrollo de grandes obras de vivienda, lo cual a su vez ayuda a disminuir el déficit habitacional del país.

Uno de los deberes que nuestra constitución le confiere al Estado, es aquella de establecer una política que responda a las necesidades del desarrollo social y económico del país. Por ello, se han promulgado diversas leyes que han modificado la ley de interés preferencial, siendo la última modificación la realizada en el 2019, adecuando el tramo preferencial de los préstamos hipotecarios, y estableció límites para acogerse a! beneficio, lo que permitió mejorar la capacidad adquisitiva de los compradores.

Hoy, ante el nuevo escenario económico y social que ha generado la pandemia por la COVID-19, se requiere de ajustes, que permitan extender de forma transitoria el plazo para aplicar los beneficios, que van entre diciembre de 2021 a enero de 2022; así como la extensión del plazo para la exoneración del impuesto de transferencia de bienes inmuebles en la operación de la primera compraventa, reconocido en la Ley 106 de 1974." (El resaltado es del Tribunal).

Conocida la evolución de la norma, así como la exposición de motivos de la misma, corresponde ahora entrar a definir si, tal y como lo indica el actor, la misma vulnera las disposiciones contenidas en la Constitución Política.

El demandante es del criterio que las frases demandadas vulneran, lo dispuesto en el artículo 264 de la Carta Magna, el cual establece que la *Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.*

Atendiendo a lo arriba indicado, debemos partir por indicar que la definición de *impuesto* contiene muchos elementos, y por lo tanto, pueden existir diversas definiciones sobre el mismo; encontrándose entre las principales las siguientes:

> Eherberg: "Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (Cfr, Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. México D.F. 1946, p. 33.)
>
> Vitti de Marco: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales" (Ibidem).
>
> Luigi Cossa: "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales" (Ibidem).
>
> José Álvarez de Cienfuegos: "El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte". (Ibidem).

De los conceptos transcritos se puede ver que concurren ciertos elementos en común entre una y otra, como que los *impuestos* son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente; que limitan el poder de compra del consumidor y que se destinan, sin ninguna especificación, a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

38

REPUBLICA DE PANAMA
Secretaria General
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Ahora, así como el Estado, a través de la Ley formal, crea hechos imponibles, a través de esa misma fórmula, puede establecer exoneraciones y beneficios fiscales que aplicarán, previo cumplimiento de los presupuestos así determinados.

En ese marco conceptual, tenemos que en Derecho Tributario, la exoneración es el beneficio o privilegio establecido *por la ley*, en forma expresa, a través del cual, un hecho económico imponible deja de serlo, con carácter temporal o permanente. En este caso, es importante tener en cuenta que los hechos imponibles y el deudor tributario existen, pero que por una ficción legal se les excluye del campo de influencia del tributo.

Estos *beneficios tributarios* se podrán conceder a contribuyentes de determinadas regiones o actividades productivas para que la carga tributaria les resulte menos onerosa que en circunstancias normales. Son hechos imponibles que por mandato de la ley reciben un trato especial, que favorece al contribuyente, pero que reposan y tienen una justificación sociopolítica y económica.

Así pues, tenemos que los fundamentos de las exoneraciones, exenciones y otros beneficios tributarios son de carácter social, político y económico. Si bien el Estado deja de percibir en todo o en parte el monto del tributo que debió recabar en situaciones normales, se espera que el monto exonerado, exento o rebajado cumpla una función económica incrementando el ahorro interno, la inversión y/o la producción; esto es, introduciendo el dinero que no se pagó al Fisco al proceso económico, ya sea de modo indirecto mediante el ahorro y/o de modo directo a través del consumo o la inversión.

En el caso que nos ocupa, la inconformidad del actor radica en que, a su entender, la norma constitucional es clara, al señalar, que los impuestos se deben gravar atendiendo a la capacidad económica del sujeto pasivo; regla que impide que se exonere el tributo generado en razón de una actividad comercial, tal y como lo es, en el caso que nos ocupa, el impuesto de transferencia de bienes inmuebles (Cfr. f. 3 del expediente judicial).

REPUBLICA DE PANAMA Secretaría General CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Ante lo indicado por el actor, debemos tener presente que, si bien el artículo 264 de la Constitución Política introduce el elemento de proporcionalidad en cuanto al pago del tributo; no es menos cierto que la propia Carta Magna, igualmente establece en su artículo 52, que *nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.*

Lo anterior implica, que al pago de los impuestos, le precede su creación, lo cual se da, como lo indica el artículo, a través de la ley; y que su cobranza, y por ello, los rangos, los porcentajes, la periodicidad y sus excepciones, se determinarán, igualmente, de conformidad a lo que así haya dispuesto la ley que los creo.

Será entonces a través de la ley, que se definirán elementos tales como el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la unidad y la cuota. En ese desarrollo, de considerarlo el legislador pertinente, se establecerán igualmente los beneficios fiscales a los que se pueda llegar a acceder en determinados casos, entre los cuales, ciertamente, se pueden encontrar las exoneraciones.

Por otro lado, al analizar ámbito de aplicación del beneficio fiscal al que nos hemos venido refiriendo, observamos que el mismo se da dentro del contexto de la adquisición de viviendas nuevas.

Ante ese escenario, no podemos perder de vista lo dispuesto en el artículo 117 de la Constitución Política, el cual es del tenor siguiente:

> "**Articulo 117.** El Estado establecerá una política nacional de vivienda destinada a proporcionar el goce de este derecho social a toda la población, especialmente a los sectores de menor ingreso."

De lo anterior se desprende con claridad, que así como existe una regla de proporcionalidad en relación a la carga impositiva que deben soportar los sujetos pasivos; de igual forma, existe una obligación por parte del Estado, de establecer políticas destinadas a proporcionar el goce del derecho a la vivienda; las cuales pasan, necesariamente, por el tamiz del establecimiento de reglas fiscales que, por un lado, promuevan la construcción de viviendas, y por otro lado, que

40

propicien un escenario en donde la ciudadanía tenga la oportunidad de acceder a las mismas.

Así las cosas, en virtud del análisis desarrollado, esta Corporación concluye que *el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 de 30 de diciembre de 1974, modificado por la Ley 255 de 17 de noviembre de 2021*, no viola el artículo 264 de la Constitución Política, ni ningún otro del Estatuto Fundamental.

PARTE RESOLUTIVA

En mérito de lo antes expuesto, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** el primer párrafo con sus numerales y el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 de 30 de diciembre de 1974, modificado por la Ley 255 de 17 de noviembre de 2021.

Notifíquese,

MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
MAGISTRADA

MIRIAM CHENG ROSAS
MAGISTRADA

MARIBEL CORNEJO BATISTA
MAGISTRADA
CON SALVAMENTO DE VOTO

MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS
MAGISTRADA

ANGELA RUSSO DE CEDEÑO
MAGISTRADA

CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO

OLMEDO ARROCHA OSORIO
MAGISTRADO

JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS
MAGISTRADO

CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO

YANIXSA Y. YUEN
SECRETARIA GENERAL

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
En Panamá a los 14 **días del mes de** Septiembre
de 20 22 **a las** 9:00 **de la** mañana
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.

Firma del Notificado

Procurador de la Administración

LO ANTERIOR ES FIEL COPIA
DE SÚ ORIGINAL
Panamá 28 de Septiembre de 20 22

Secretaria General de la
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Licda. YANIXSA Y. YUEN C.
Secretaria General
Corte Suprema de Justicia

41

ENTRADA 120411-2021-I (FONDO)
MAGISTRADA MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTA POR ALVARO ANTONIO HERNANDEZ ZAMBRANO PARA QUE SE DECLAREN INCONSTITUCIONALES LOS DOS PRIMEROS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY N°106 DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1974.

REPUBLICA DE PANAMA
Secretaría General
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALVAMENTO DE VOTO

MAGISTRADA MARIBEL CORNEJO BATISTA

Con el debido respeto, debo manifestar que no comparto la decisión que se adopta en el fallo consistente en declarar que NO ES INCONSTITUCIONAL el primer párrafo con sus numerales y el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley N°106 de 30 de diciembre de 1974, modificado por la Ley N°255 de 17 de noviembre de 2021.

La sentencia argumenta en favor de la constitucionalidad de la disposición, el que la excepción impositiva que establece, conecta con el derecho a la vivienda de conformidad con el artículo 117 de la Carta Magna, pero pasa por alto que esa disposición hace énfasis en "los sectores de menor ingreso".

Y si esa es la razón del fallo, entonces la importancia de este punto no es menor, porque si el Estado privilegia a través de la norma demandada a los vendedores de casas nuevas exceptuándolos de pagar el 2% de impuesto de transferencia de bienes inmuebles, la única forma de que ese beneficio se enlace genuinamente con el artículo 117 de la Constitución Política es que sea particularizado, es decir, en relación con la construcción y venta de viviendas "para los sectores de menor ingreso".

De hecho, este concepto es muy claro respecto al Régimen Hipotecario Preferencial, que es el otro beneficio tributario del que se ocupa la Ley N°255 de 2021 que dio como resultado el actual texto del artículo parcialmente demandado. De este último están excluidos expresamente los inmuebles con un valor registrado superior a ciento ochenta mil balboas (B./180,000.00) y los financiamientos fraccionados por uno o varios adquirentes sobre un mismo inmueble, que superen esa cifra total[1].

[1] Véase a este respecto el Decreto Ejecutivo N°554 de 19 de noviembre de 2019 que reglamentó la Ley N°3 de 1985 que establece el Régimen de Intereses Preferenciales Hipotecarios.

No obstante, la norma que nos ocupa no realiza distinción alguna de modo que, tanto se beneficia al vendedor de viviendas valoradas en B/.1,000,000.00 como de B/.30,000.00, lo que nos lleva al punto de partida de la demanda que es el principio constitucional, no desarrollado en la sentencia, de proporcionalidad tributaria, que se simplifica en la idea de que el Estado grava al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.

Para transmitir de forma más eficaz mi convicción acerca de este concepto, acudo al ejemplo hipotético que describe la situación en la que, durante el mismo período en el que una empresa constructora que declara una renta anual superior a B/.1,000,000.00 vendió 50 casas nuevas a un precio promedio de B/.50,000.00 cada una sin pagar monto alguno de impuesto de transferencia de bienes inmuebles; un asalariado con ingresos anuales de B/.12,000.00 que vendió su casa en B/.50,000.00, pagó B/.1,000.00 (2%) al fisco por el mismo concepto, aunque su capacidad económica sea claramente inferior a la de la empresa aludida, que, en condiciones de respeto al principio de proporcionalidad tributaria, debió pagar B/.50,000.00, en lugar B/.0.00.

Considero que con ocasión de la demanda el Pleno debió analizar el contexto de las políticas públicas subyacentes a lo largo de los 48 años de vigencia de la norma demandada y sus modificaciones, en cuyo inicio, por ejemplo, pudo existir un déficit de viviendas en todos los niveles de ingresos que justificara un sacrificio fiscal generalizado[2], pero que, al día de hoy, no perdura[3], tornándolo injusto, inequitativo e inconstitucional.

Cada derecho que la Constitución Política o la Ley asignan garantizar al Estado a través del gobierno (salud, educación, seguridad, justicia, etc.) se satisface con impuestos actuales o futuros (deuda), por lo que cada excepción al pago de estos repercute en la disponibilidad (menor) de recursos para su provisión y garantía, lo que implica que este tipo de privilegios deben aparecer plenamente justificados, algo

[2] Que alcanzó el ámbito de los locales comerciales con el artículo 29 de la Ley N°33 de 2010.
[3] En: https://www.acobir.com/site/assets/files/2020/09/25/3939/21-07-20_resumen_ejecutivo_acobir.pdf

que no se percibe en la norma demandada que selecciona a un grupo de potenciales contribuyentes y, sin asignarles una carga u obligación expresa que sea correlativa con el beneficio (como construir casas de determinado segmento de precios), les exime de pagar impuestos que otros, con menos ingresos, si están obligados a entregar, cuestión que tendría repercusiones sobre la garantía constitucional de no discriminación.

En mi opinión, bastaría relevar el sacrificio fiscal derivado de la vigencia de esta disposición[4], para advertir la distinción injusta que crea entre contribuyentes en función de las garantías de igualdad ante la ley, no discriminación y proporcionalidad impositiva para concluir, consecuentemente con ello, que es inconstitucional.

Por último, observo que la norma demandada tiene efectos retroactivos sin que la Ley a la que debe su actual contenido haya señalado que es de orden público o de interés social, situación que debió inducir a esta Máxima Corporación de Justicia a contrastarla con el artículo 46 de la Constitución Política y determinar que es contraria a esta, pero como tal no fue el criterio de la mayoría del Pleno, **SALVO MI VOTO**.

Fecha *ut supra*.

MARIBEL CORNEJO BATISTA

YANIXSA Y. YUEN C.
SECRETARIA GENERAL

LO ANTERIOR ES FIEL COPIA
DE SU ORIGINAL
Panamá 28 de Septiembre de 2022
Secretaria General de la
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Licda. YANIXSA Y. YUEN C.
Secretaria General
Corte Suprema de Justicia

[4] En este sentido, con solo plantearse hipotéticamente que cada una de las 52,126 unidades inmobiliarias vendidas en 2020 (según datos de ACOBIR) lo fue por un monto de B/.100,000.00, se concluye que la suma dejada de percibir por el Estado en concepto de este impuesto solo en ese año fue superior a B/.104,252,000.