

activador constitucional consideró vulneradas tales normas, era de su cuidado desarrollar el concepto de la infracción de cada una de ellas en apartes independientes.

El anterior planteamiento, fue desarrollado a través del fallo de fecha trece (13) de noviembre del dos mil uno (2001), en el cual el Pleno de esta Corte dejó consignado lo siguiente:

"Al resolver la admisibilidad de la advertencia, el Pleno observa que la misma no cumple con los requisitos exigidos por el artículo 2560 del Código Judicial que establece que además de los requisitos comunes a toda demanda, señalados en el artículo 665 del Código Judicial. Esto es así, pues se advierte que el demandante cita una serie de normas en forma conjunta como los artículos 19,39,40,62,65,67,68,69,70,71,73,75,153,157,316 y 317 de nuestra Carta Magna y, además, no hace referencia a la infracción de éstas por separado. Cabe señalar que al respecto esta Corporación de Justicia ha señalado que cada norma constitucional que el demandante considere como violada, debe ser citada de forma separada, siendo precedida por el concepto de su infracción, con el objeto de que se pueda efectuar debidamente la confrontación del acto acusado con el cargo formulado en relación con cada precepto".

Los reparos antes formulados traen consigo la inadmisibilidad de la demanda bajo estudio y en ese sentido se pronuncia esta corporación de justicia.

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, NO ADMITE la demanda de Inconstitucionalidad propuesta por el Licenciado GUILLERMO A. COCHEZ FARRUGIA en su condición de apoderado judicial del señor RICHARD FIFER CARLES contra la Resolución No.19 del veintidós (22) de julio de dos mil quince (2015), proferida por el Ministerio de Comercio e Industrias (MICI).

Notifíquese;

JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS

CECILIO CEDALISE RIQUELME — MARIBEL CORNEJO BATISTA — SECUNDINO MENDIETA — LUIS RAMÓN FÁBREGA S. — MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS — ANGELA RUSSO DE CEDEÑO — CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES — OLMEDO ARROCHA OSORIO

YANIXSA Y. YUEN C. (Secretaria General)

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR LA FIRMA FORENSE GALINDO, ARIAS & LÓPEZ, EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE INDUSTRIAS LÁCTEAS, S. A. CONTRA LOS DOS PRIMEROS PÁRRAFOS DEL PARÁGRAFO 1 DEL ARTÍCULO 733 DEL CÓDIGO FISCAL, ADICIONADO POR LA LEY N 31 DE 5 DE ABRIL DE 2011 Y MODIFICADO POR LA LEY N 27 DE 4 DE MAYO DE 2015. PONENTE: JOSÉ EDUARDO AYÚ PRADO. PANAMA, VEINTIDOS (22) DE MARZO DE DOS MIL VEINTIUNO (2021).

Tribunal:	Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala:	Pleno
Ponente:	José Eduardo Ayu Prado Canals
Fecha:	22 de marzo de 2021

Materia: Inconstitucionalidad
Acción de inconstitucionalidad
Expediente: 44-18

VISTOS:

Pendiente de pronunciamiento, tras agotarse el procedimiento establecido por la ley, cursa ante el Pleno de esta Corporación de Justicia, la Demanda de Inconstitucionalidad incoada por la firma forense GALINDO, ARIAS & LÓPEZ, en nombre y representación de INDUSTRIAS LÁCTEAS. S.A., contra los dos primeros párrafos del parágrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal – adicionado por la Ley N°31 de 5 de abril de 2011 y modificado por la Ley N°27 de 4 de mayo de 2015 –, que registran el siguiente tenor:

"...

PARÁGRAFO 1. Todo préstamo o crédito que la sociedad otorgue a sus accionistas deberá pagar el 10% de impuesto de dividendos, incluyendo los casos en que el impuesto de dividendos a pagar sea del 5%. En los casos en que se haya hecho la retención previa del impuesto de dividendos del 10%, se entenderá causado y liquidado este impuesto. En los casos en que solo se haya retenido el 5%, la sociedad deberá retener un 5% adicional para completar el 10% requerido para el impuesto de dividendos en los casos contenidos en este parágrafo. Se exceptúan las acciones al portador, las cuales deben retener el 20% en concepto de dividendo, antes de ser objeto de préstamo al accionista portador.

Se entiende que las sumas de dineros devueltas por los accionistas a la sociedad en concepto de préstamos o créditos, que ya les han sido retenidos previamente los impuestos de dividendos, podrán ser distribuidos entre los accionistas, sin la retención adicional de este impuesto.

"..."

LA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD

En el memorial que da génesis a este proceso constitucional, su postulante sostiene que la norma demandada infringe, de forma directa por omisión, el artículo 282 de la Constitución Política de la República, que consagra la libertad de contratación, por cuanto el legislador ha decidido a través de ella transformar o convertir una relación contractual libremente pactada entre particulares como lo es un contrato de préstamo en otra totalmente distinta, como lo es una distribución de dividendos, aun cuando es claro que un dividendo y un préstamo son conceptos totalmente distintos.

Refiere el demandante que, de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 32, NIC 34 y NIC 40, el dividendo es la cuota de dinero de una empresa que se reparte entre los accionistas de una sociedad y constituye la principal vía de remuneración de los accionistas como propietarios de una sociedad, de allí que convertir o transformar un préstamo en un dividendo, es violatorio de la libertad de contratación y contradice lo dispuesto en el artículo 282 de la Constitución Política, por lo que no ha sido legalmente establecido y se traduce en una confiscación de bienes del contribuyente.

Plantea que no es posible que todo préstamo entre sociedad y accionistas se repute como dividendos y, en todo caso, si la norma hubiera planteado esta posibilidad como una presunción iuris tantum, el afectado

tendría, al menos, la posibilidad de demostrar si se estaba o no en presencia de un préstamo, sin embargo, la realidad es que lo que la norma prevé es una presunción iure et de iure, quedando inexistente tal posibilidad.

Sostiene además el demandante que el hecho de que una sociedad haga un préstamo a un accionista no lo convierte automáticamente en una distribución de dividendos, sobre todo porque el concepto de distribución de dividendos entraña la repartición de las ganancias o utilidades de la sociedad por igual, entre todos los accionistas, y no solo a favor de uno de ellos.

Afirma que lo que hacen los párrafos demandados es tanto como que por Ley se establezca que, desde una perspectiva fiscal, todo contrato de arrendamiento suscrito entre una sociedad y uno de sus accionistas se debe reputar automáticamente contrato de compraventa y, por lo tanto, se obligue a la sociedad al pago de todos los impuestos relacionados con la "supuesta enajenación del bien inmueble" o que un banco celebre con un accionista un contrato de préstamo para la adquisición de un inmueble y se repunte que el contrato de préstamo es lo mismo que la participación de dividendos del banco. Por otro lado, se pregunta al demandante, ¿cómo podría asumirse que un préstamo otorgado por una sociedad que no tiene utilidades a favor de uno de sus accionistas equivale a la entrega de dividendos?

Sobre la violación directa, por omisión, del artículo 52 de la Constitución Política afirma que esta se produce en cuanto es obvio que el impuesto en cuestión no ha sido legalmente establecido.

Por último, respecto a la violación directa por omisión del artículo 30 de la Carta Magna, la representación judicial de INDUSTRIAS LÁCTEAS, S.A. sostiene que esta ocurre como quiera que el impuesto es definido comúnmente como un tributo sin contraprestación, esto es, que a cambio del pago de un impuesto el contribuyente no recibe nada, contrario a la tasa que sigue siendo un tributo pero con una contraprestación. Agrega, en ese sentido, que cualquier cobro que haga la DGI en base a un "impuesto" establecido en infracción de normas constitucionales, como es el previsto en los dos primeros párrafos del parágrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal, por violar el principio constitucional de la libre contratación y el de legalidad tributaria, se traduce en una confiscación de bienes del contribuyente.

OPINIÓN DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

La Procuradora General de la Nación, al corrérsele traslado de la presente acción constitucional, expone que la potestad tributaria del Estado es originaria y además ilimitada en cuanto a los tributos que puede crear, siempre que los mismos sean establecidos mediante una ley formal, expedida por el Órgano habilitado por la Carta Magna para las expediciones de este tipo de disposiciones como lo es el Órgano Legislativo y que, en ese sentido, el parágrafo uno del artículo 733 del Código Fiscal, en sus dos primeros párrafos, fueron adicionados y modificados, respectivamente, mediante la Ley 31 de 5 de abril de 2011 y la Ley 27 de 4 de mayo de 2015, disposiciones que fueron expedidas conforme al trámite de Ley, por la Asamblea Nacional, con la consecuente sanción presidencial, como corresponde en Derecho.

Agrega la colaboradora de la instancia que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 52 de la Constitución Política, no solo implica el establecimiento de los tributos por vía legal, sino que además deben constar en las disposiciones adoptadas todos los elementos de la obligación tributaria de los contribuyentes, es decir, hecho generador, base imponible, tarifa y quiénes serán los sujetos que resulten obligados con dicha imposición y, en ese sentido, los párrafos del parágrafo tachado de inconstitucional

disponen claramente el hecho imponible y los sujetos obligados al pago, esto es, el préstamo o crédito que otorgue una sociedad a sus accionistas; la base del pago, que corresponde según la norma examinada al 10% del impuesto de dividendos, explicando además la fórmula para ejecutar la retención del tributo y, en los casos que no aplica el mismo, las excepciones del cargo impositivo; en tanto que la ley mantiene la fecha de pago de las obligaciones fiscales; así como las infracciones y sanciones correspondientes, que impone la entidad encargada del recaudo de los impuestos.

Afirma la Procuradora General de la Nación que la normativa cuestionada cumple con el principio de igualdad fiscal, ya que la imposición de esta carga tributaria es equitativa y proporcional; lo que se evidencia al establecer que el impuesto sobre el préstamo o crédito será de 10% de impuesto de dividendos, el cual no será retenido si este último ha sido efectivo; mientras que, en los casos permitidos en el artículo 733 del Código Fiscal, cuya retención es del 5% en la repartición de utilidades, se solicita únicamente la retención del 5% adicional para equiparar la concesión del tributo en el orden del 10% en el que se fundamenta la base del pago.

Sostiene además que la creación de este tributo para el pago de impuesto de dividendos sobre el crédito o préstamo que realicen los accionistas de una sociedad, mantiene además una correlación con el principio de proporcionalidad, ya que se estaría realizando de acuerdo con la capacidad contributiva de la persona jurídica, desde su poder adquisitivo, observándose inclusive que esta carga fiscal tendrá lugar para su retención siempre y cuando no se haya producido una sobre los dividendos o utilidades generados por las empresas sometidas al régimen fiscal panameño.

Destaca que, si bien los dividendos que generen las sociedades objeto de gravamen en nuestro país para los accionistas no constituyen una figura similar a la concesión de un crédito o préstamo, esto no es óbice para que la ley, mediante el cumplimiento de requisitos materiales de la jurisdicción tributaria, pueda imponer una carga sobre los mismos en virtud de la capacidad fiscal que mantiene el Estado para crear y regular nuevos impuestos a los contribuyentes, según las necesidades económicas del país.

Puntualiza también que la retención de este impuesto creado mediante la adición de la Ley 31 de 5 de abril de 2011, se traduce como un tributo que permite la exclusión de otro, por lo tanto, la generación de dinero de las empresas a través de la entrega de dividendos o el otorgamiento de un crédito no es gravado de forma conjunta, en tanto no resulta un impuesto adicional, sino más bien complementario para el desarrollo de las sociedades en el manejo de la relación jurídico-tributaria que mantienen con el Estado.

Por consiguiente, afirma la máxima representante del Ministerio Público que no se vulnera el principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 30 de la Constitución, dado que el tributo, tal como quedó expuesto en líneas precedentes, no logra acceder a una parte de la riqueza del contribuyente, porque su quantum no es sustancial, lo que se desprende de una imposición supletoria para los casos en que no se haya producido la retención del impuesto de dividendos, e incluye que, cuando se retenga por este particular únicamente el 5%, se adicione el 5% faltante con lo cual no se produce una carga adicional, ni sustancial que tenga como resultado una confiscación inconstitucional.

Subraya la Procuradora General de la Nación que tales premisas reflejan el cumplimiento del principio de capacidad contributiva, al mantener en el rango del 10% de impuestos de dividendos, la mera repartición de utilidades a los accionistas de una sociedad, así como además a la concesión de créditos o préstamos que ocasionalmente se pueden conceder a alguno de ellos de forma igualitaria. Añade que si una sociedad es capaz de generar ganancias, que se erige como el objeto de su constitución, podrá, según sea el caso, entregarles a

sus miembros, o bien, brindar a éstos oportunidades crediticias que se sustentan en la generación de riquezas, resulta ostensible que las mismas permeen al Estado en la cantidad adecuada como carga impositiva.

Sigue diciendo que la implementación de un impuesto sobre el préstamo o crédito concedido por una sociedad a sus accionistas es mirado desde principios de finalidad y territorialidad, elementos importantes de los límites formales de la materia tributaria, ya que tienen un interés general, se adecua en el beneficio de la colectividad es de aplicación común, es gravable conforme a los lineamientos de las empresas que generen renta gravable en la República de Panamá y los fundamentos de su imposición son razonables, no permiten distorsionar las decisiones económicas de las personas.

Plantea además la colaboradora de la instancia que no existe transgresión del artículo 52 de la Constitución Política, dado que se trata de un tributo que cumple con el principio de legalidad tributaria y de estricta reserva de esta materia en el arbitrio de la ley que la impuso mediante el trámite parlamentario requerido con los límites materiales necesarios para que el contribuyente pudiese gestionar ante el Fisco el pago de la carga impositiva novedosa.

Finalmente, plantea que la inclusión de este impuesto es de uso supletorio o complementario ante la retención del impuesto sobre los dividendos o utilidades, lo que se traduce en una carga que no es ostentosa, ni sustancial, conforme a los bienes de las sociedades, respeta la relación jurídico tributaria entre el Estado y el contribuyente, por ende, se advierte la ausencia de transgresión del artículo 30 de la Carta Magna que regula la confiscatoriedad de los bienes.

FASE DE ALEGATOS

Observadas las ritualidades que el Estatuto Procesal reserva a este proceso constitucional, el negocio se fijó en lista por el término de ley para que el promotor constitucional o cualquier persona interesada hicieran uso del derecho de argumentar.

Esta oportunidad procesal fue aprovechada por la firma forense GALINDO, ARIAS & LÓPEZ (cfr. fs. 374-379), reiterando al Pleno de esta Corporación de Justicia su solicitud de que declare la inconstitucionalidad de los dos primeros párrafos del parágrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Concluido el trámite legal y luego de haber reseñado los cargos de agravio que el promotor de esta acción constitucional le formula a los dos primeros párrafos del parágrafo primero del artículo 733 del Código Fiscal – adicionado por la Ley N°31 de 5 de abril de 2011 y modificado por la Ley N°27 de 4 de mayo de 2015 – y el concepto de la Procuraduría General de la Nación respecto a la pretensión de inconstitucionalidad, corresponde al Pleno dictar un pronunciamiento de fondo.

Resulta del libelo de demanda la convicción de la representación judicial de INDUSTRIAS LÁCTEAS, S.A. en cuanto a que los apartados de la norma antes descritos son inconstitucionales en cuanto violan, de manera directa por omisión, las disposiciones 30, 52 y 282 de la normativa suprema.

En esencia, plantea el demandante constitucional que la norma lesiona el principio de libertad de contratación consagrado en el artículo 282 de la Constitución Política, al establecer que todo accionista que recibe un préstamo deberá pagar el impuesto de dividendo sobre la suma prestada, convirtiendo así una relación contractual libremente pactada entre particulares en otra distinta, confundiendo el concepto de dividendo y de préstamo.

La infracción del artículo 282 de la Constitución Política, afirma el postulante, hace que el impuesto consagrado en la norma demandada no se encuentre legalmente establecido, violándose con ello la disposición 52 de la Carta Magna y que, precisamente por ser inconstitucional, también contradice el postulado del artículo 30, en cuanto se traduce en una confiscación de bienes.

La Procuraduría General de la Nación, a su turno, solicitó a este Tribunal no declarar la inconstitucionalidad de la norma, tras concluir que no infringe las disposiciones invocadas por el actor, ni ninguna otra del texto supremo.

En sustento de su convicción, la colaboradora de la instancia plantea que esta cumple con el principio de legalidad en materia fiscal, por cuanto el impuesto se encuentra establecido por la vía legal y presenta todos los elementos de la obligación tributaria, además de cumplir con el principio de igualdad fiscal, en cuanto es equitativa y proporcional. Destaca que la norma contempla un tributo que permite la exclusión de otro, de allí que la generación de dinero de las empresas, a través de la entrega de dividendos o el otorgamiento de un crédito, no es gravado de forma conjunta, por lo que no se trata de un impuesto adicional, sino complementario. Bajo estas consideraciones, la funcionaria afirma que no se perfecciona la alegada infracción de los artículos 30 y 52 de la Carta Política.

Hecho este breve recuento, inicia esta Magistratura el análisis de los argumentos que sustentan la infracción del artículo 52 de la Constitución Política, que establece el principio de reserva legal o estricta legalidad de la existencia del tributo (*nullum tributum sine lege*), según el cual no habrá tributos sino han sido legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.

En el caso bajo estudio nos encontramos ante un impuesto que tiene sustento – y ello lo reconoce el propio actor – en una Ley de la República aprobada por el Órgano Legislativo, la Ley N°27 de 4 de mayo de 2015, publicada en Gaceta Oficial No.27772-A de 4 de mayo de 2015 – como lo establece el Texto Supremo –, que modificó el artículo 733 del Código Fiscal, adicionado por la Ley N°31 de 5 de abril de 2011 y que establece con claridad el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, así como el sistema o la base para determinar el hecho imponible, todo lo cual conduce a descartar de plano la configuración de la infracción del artículo 52 y, del mismo modo, la del artículo 30 de la Carta Magna, siendo que bajo estas circunstancias – y habiéndose observado el principio de legalidad –, no es factible sostener que se trata de una confiscación, entendida esta como "la acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco" (Ossorio, 2013), argumento que tampoco puede entenderse sustentado – como lo hace el demandante – en la infracción del artículo 282.

Es evidente que la tesis de inconstitucionalidad de los dos primeros párrafos del parágrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal que esgrime el promotor de la acción se erige primordialmente en la violación del artículo 282 de la Norma Fundamental, por estimar que afecta la libertad de contratación, al establecer una presunción de derecho (*iure et iure*) que da origen a un impuesto (impuesto de dividendos) que asimila el préstamo o crédito otorgado por la sociedad a sus accionistas a una repartición o distribución de dividendos,

entendidos estos como la parte del beneficio que se reparte entre los accionistas y cuyo importe dependerá de los resultados anuales obtenidos por la sociedad.

Frente a este parecer, aun cuando es indiscutible que un préstamo y un dividendo constituyen figuras por demás distintas, no comulga el Pleno con el planteamiento del demandante, pues no es el interés del legislador a través de la norma limitar la libertad contractual de las partes, antes bien, se deduce de ella, sin mayor esfuerzo, que se grava el préstamo o crédito a través de una recalificación de la operación que apunta a evitar que estos se utilicen como mecanismos indirectos de distribución de dividendos dirigidos a eludir las consecuencias fiscales que la ley establece para tal distribución.

Nótese en este sentido que, aun cuando el legislador al estructurar la norma echa mano del impuesto de dividendos – lo que es por demás lógico en cuanto es aquel cuya evasión se pretende evitar –, distingue con claridad el préstamo o crédito en sí, de la repartición de dividendos, no solo cuando establece que en caso de que haya hecho la retención previa del impuesto de dividendos del 10% - esto es, cuando se trate de utilidades de fuente panameña - este se entenderá causado y liquidado, sino también, cuando dispone que, en los casos en los que se haya retenido el 5% - léase, cuando se trate de utilidades provenientes de renta exenta del impuesto sobre la renta prevista en los literales f y l del artículo 708 del Código Fiscal o de rentas provenientes de fuente extranjera y/o de exportación –, la sociedad deberá retener el 5% adicional para complementar el 10%.

Igualmente, se aprecia la distinción entre dividendos y el préstamo o crédito a accionistas cuando la norma precisa – en su párrafo segundo – el efecto que se surte cuando son devueltas las sumas de dinero dadas al accionista en calidad de préstamo o crédito a las que ya les ha sido retenidos previamente el impuesto en comentario, puesto que, ante ese escenario, tales sumas podrán ser distribuidas entre los accionistas, sin la retención adicional del impuesto de dividendos.

La figura consagrada en el Código Fiscal, en los apartados impugnados de su artículo 733, no es una innovación de la ley tributaria panameña, toda vez que, aunque con algunas variantes, aparece contemplada en otras legislaciones de la región como la mexicana y la peruana, en las que la doctrina los llama “dividendos presuntos por préstamos a accionistas”, precisamente, porque la norma tributaria presume que con el otorgamiento de un crédito o préstamo a los accionistas se pretende otorgar utilidades bajo otra figura jurídica, y, de esta forma, evitar el pago del impuesto correspondiente.

Comenta el autor Hernández Berenguel, en su artículo “Otorgamiento de créditos y dividendos presuntos”, a propósito de la regulación de esta figura en el derecho peruano, que:

“Aquí la propia ley está privilegiando la sustancia sobre la forma dada a la operación. Lo que la ley señala es que existe una operación a la cual formalmente se le ha denominado como si se tratara de un crédito, cuando en realidad existen circunstancias que permiten comprobar que el crédito no es tal y que se está encubriendo una distribución de dividendos. En otras palabras, se trataría de un caso de simulación relativa. La Ley obliga a prescindir de la forma dada a la operación para concluir que la verdadera intención de las partes fue distribuir dividendos.”(Énfasis suplido por el Pleno)

Dicho en términos sencillos, las sumas otorgadas al accionista en atención al crédito o préstamo son asimiladas fiscalmente a la figura del dividendo, de allí que el legislador le dispense un tratamiento similar, sin que efectivamente sea un dividendo resultante de las utilidades de la sociedad.

Las presunciones tributarias, ciertamente, apuntan a erradicar estrategias de evasión de impuestos y se apoyan de un hecho conocido y un juicio lógico a fin de establecer como posible o cierto un hecho desconocido que resulta de difícil comprobación para la administración tributaria. Doctrinalmente, se señala que la presunción tributaria debe poseer tres elementos, a saber: la afirmación que sirve de base; la afirmación presumida; y, un nexo causal entre estos dos elementos.

La afirmación que sirve de sustento o base a la presunción tributaria, en el caso bajo estudio, es la existencia de un préstamo o crédito de la sociedad en favor de un accionista, es decir, sobre esta operación se construye la presunción. La afirmación presumida, en este caso, es la repartición de dividendos al accionista a través del préstamo o crédito que le otorga la sociedad. El nexo causal entre estos dos elementos conduciría entonces a entender que, al otorgar un préstamo o crédito al accionista, la sociedad estaría repartiéndole dividendos y que, por tanto, se justifica el cobro de un impuesto que desaliente la evasión de aquel que afecta el dividendo o cuota de participación.

La atenta lectura de la disposición demandada revela a esta Alta Corporación de Justicia que, al asimilar a un dividendo el monto de todo préstamo o crédito – indicación esta que hace irrelevante la forma que se ofrezca a la transacción – otorgado a un accionista, el legislador ciertamente pretende desalentar que estas operaciones sean utilizadas para evadir el impuesto sobre los dividendos, ello – como se indicó supra – queda en evidencia cuando la norma manda, por ejemplo, que todo préstamo o crédito que la sociedad otorgue a sus accionistas pague el 10% de impuesto de dividendos, incluyendo los casos en que el dividendo a pagar sea del 5%.

Nótese aquí que el legislador emplea el mismo porcentaje que se establece para el caso de que se distribuyan utilidades de fuente panameña (10%) (Art.733, a) Código Fiscal). De hecho, hasta la excepción que contiene la norma a la aplicación del citado porcentaje (10%), en el caso de un préstamo o crédito otorgado a un accionista portador, indica que se debe retener el 20% en concepto de dividendo, entiéndase, aquella señalada para gravar los dividendos repartidos a los tenedores de las acciones al portador (Art. 733, i del Código Fiscal), lo cual refuerza que estamos frente a una medida que apunta a impedir que el contribuyente eluda o disminuya el impuesto que, de acuerdo a la ley, le corresponde satisfacer, en este caso, mediante la distribución de dividendos encubiertos a través de operaciones de préstamo o crédito.

Este propósito del legislador queda también en evidencia cuando, al establecer el impuesto sobre el préstamo o crédito otorgado por la sociedad a sus accionistas, indica que este se entenderá causado y liquidado en los casos en los que se haya hecho la retención previa del impuesto de dividendos cuando este coincida con su importe – esto es, el impuesto de dividendos sobre las utilidades de fuente panameña (10%) – y la necesidad de retener un 5% adicional, cuando se haya satisfecho el impuesto de dividendos de 5%, fijado para la distribución de utilidades provenientes de renta exenta del impuesto sobre la renta prevista en los literales f y l del artículo 708 del Código Fiscal y de rentas provenientes de fuente extranjera y/o de exportación.

De igual manera, se advierte que estamos ante un impuesto que apunta a evitar la evasión del impuesto de dividendos, cuando la norma demandada consagra que, en el evento que el accionista haya devuelto a la sociedad las sumas recibidas en razón del crédito o préstamo y a estas "ya les han sido retenidos

previamente los impuestos de dividendos", tales sumas "podrán ser distribuidas entre los accionistas, sin la retención adicional de este impuesto".

Visto lo anterior, la disposición demandada no compromete el principio de proporcionalidad que debe regir a la tributación y que se relaciona con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza, extremo este que ha reconocido la jurisprudencia del Pleno como un principio constitucional tributario.

Y es que, las presunciones tributarias deben observar razonabilidad, es decir, la afirmación presumida debe ser necesariamente consecuencia de la afirmación que le sirve de sustento, de no ser así, no se registra la proporcionalidad que manda la Carta Política. En ese sentido, la disposición objeto de censura permite establecer un equilibrio entre la afirmación (préstamo o crédito otorgado a accionista por la sociedad) y la afirmación presumida (repartición de dividendo), que posibilita constatar la razonabilidad y, por consiguiente, proporcionalidad que ordena la norma suprema y que apunta a garantizar el derecho de propiedad privada, al tiempo que concilia ese derecho de propiedad y el deber de contribuir, lo que se logra al considerar la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación al momento de establecerse un tributo.

La norma es igualmente respetuosa al principio de igualdad fiscal, que demanda que las contribuciones sean equitativas. Basta decir que, de no haber dividendos que distribuir, se estaría gravando únicamente el préstamo o crédito otorgado al accionista que es el hecho imponible y, en el caso que los hubiese, el impuesto de dividendos, como ya se ha indicado, se entenderá en algunos casos causado y liquidado de haber sido retenido con anterioridad al otorgamiento del préstamo o crédito; y, en el evento que efectivamente se hayan retenido los impuestos de dividendos en razón del préstamo o crédito y las sumas de dinero objeto de esa operación hayan sido devueltas por el accionista, estas podrán ser distribuidas entre los accionistas, sin la retención adicional de este impuesto, es decir, porque ya se entiende satisfecho.

Así las cosas, y por concluir esta Alta Corporación de Justicia que los dos primeros párrafos del párrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal, no son contrarios a las disposiciones 30, 52, 282 de la Constitución Política de la República, ni a ninguna otra norma del texto supremo, se concluye que no son inconstitucionales.

En mérito de lo expuesto, el Pleno de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley DECLARA QUE NO SON INCONSTITUCIONALES los dos primeros párrafos del párrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal, adicionado por la Ley N°31 de 5 de abril de 2011 y modificado por la Ley N°27 de 4 de mayo de 2015.

Notifíquese,

JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS

CECILIO CEDALISE RIQUELME — MARIBEL CORNEJO BATISTA — HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA —
LUIS RAMÓN FÁBREGA S. — MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS — ANGELA RUSSO DE CEDEÑO —
CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES — OLMEDO ARROCHA OSORIO

YANIXSA Y. YUEN C. (Secretario General)