

Panamá, 8 de abril de 1999.

Señor Licenciado
HÉCTOR JIMÉNEZ BARSALLO
Secretario Ejecutivo de la Unidad Ejecutora
del Programa BID-PA.
E. S. D.

Secretario Ejecutivo:

Nos es sumamente grato dirigirnos a su persona, en ocasión de exponerle el dictamen y opinión jurídica que merece la solicitud de consulta formulada al Departamento de Consultas y Asesoría Jurídica de esta Institución, por el Secretario Ejecutivo de la Unidad Ejecutora del Subprograma B, que corresponde a la Procuraduría de la Administración, mediante Memorando DIFAP-BID/015-99, de 24 de febrero del año en curso, dentro del ambicioso Programa de Mejoramiento de la Administración de Justicia en Panamá, financiado en su mayor parte por el Banco Interamericano de Desarrollo, comúnmente conocido por las siglas BID.

La pregunta central radica en que si las tres entidades nacionales involucradas en el Programa de Mejoramiento de la Administración de Justicia (Corte Suprema de Justicia, Procuraduría General de la Nación y Procuraduría de la Administración) pueden "...solicitar al Ministerio de Economía y Finanzas (Dirección de Ingresos) una resolución donde exonere o reconozca el derecho que le asisten (sic) a estas instituciones de no pagar el ITBM (5%) en las compras de bienes gravados con ese impuesto para la ejecución de dicho Programa, en base a nuestra legislación vigente o al Contrato No. 1099/OC-PN celebrado entre el BID y la República de Panamá".

La misma consulta afirma que el BID no reconoce ni reembolsa el 5% de las adquisiciones de bienes para el Programa, y que al efectuar las solicitudes de reembolso contra el Fondo Rotatorio, el BID sólo "reintegra" la suma que no incluye el 5%. Esta circunstancia genera al final una reducción real del citado Fondo autorizado por el Contrato mencionado, del cual a la Procuraduría de la Administración se le ha asignado un 10%, para cumplir el Subprograma que debe ejecutar.

Sobre el particular debo informarle que, previa investigación y análisis de las fuentes constitucionales, legales y jurisprudenciales, copia del Contrato de Préstamo y el Decreto de Gabinete No. 17, de 7 de mayo de 1998, que autoriza dicho negocio jurídico, no existe disposición alguna que permita responder afirmativamente la pregunta reseñada.

*Lo atinente a cargas fiscales o tributarias tiene rango constitucional, y la propia Carta Fundamental vigente y las que han antecedido, ubican dicha materia dentro del concepto o figura de la reserva legal, lo que significa que únicamente por virtud de una norma legal con jerarquía de "Ley formal" o con valor similar a ésta, es posible crear, suprimir, modificar, alterar o en última instancia exonerar el pago de un **tributo nacional**, ya que cuando nos referimos a los **tributos municipales**, el Constituyente prevé que la Cámara Edilicia, disponga lo conveniente, incluso, exonere, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, siguiendo los parámetros establecidos en la propia Constitución y, por su puesto, en la Ley respectiva.*

Es necesario reproducir las normas constitucionales pertinentes que tratan la materia tributaria en nuestro ordenamiento jurídico. Veamos:

"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 las Leyes".

Este es el crucial principio de legalidad que ampara a los administrados de exacciones o expoliaciones del poder público, que ve limitado su actuar en materia impositiva, a lo que dispone la Constitución y desarrolle la Ley dentro de dicho marco jurídico.

Esta reserva legal, en cuanto a la creación y cobranza según lo que establezca la Ley, es el fundamento que permite afirmar que no puede existir tributo (impuestos, tasas, tarifas y contribuciones especiales) sin origen en la Ley, y de igual manera, exenciones o exoneraciones de tales cargas no hechos por aquélla o un instrumento de idéntico valor, caso de Decretos de Gabinete emitidos durante períodos excepcionales en la conformación de los Organos del Estado, o al estar el Organo Ejecutivo revestido en períodos normales, previa solicitud al Organo Legislativo, de facultades extraordinarias precisas, para emitir los conocidos Decretos Leyes, ambos (Decreto de Gabinete y Decreto Ley) ampliamente reconocidos por la jurisprudencia constitucional del Pleno y de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia. Es igualmente posible establecer exenciones tributarias mediante lo que puede denominarse "contratos leyes", o sea, aquellos contratos celebrados por el estado y que aprueba la Asamblea Legislativa a través de una Ley formal, caso, por ejemplo, del contrato de concesión administrativa de servicios públicos nacionales.

Continuando con la transcripción de las normas constitucionales, el artículo 242 dispone lo siguiente:

"Artículo 242: Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos nacionales y los municipales". (Subrayado y destacado nuestro).

Importa esta norma constitucional el hecho de hacer y consagrar la separación entre rentas y gastos nacionales y los municipales.

Esta clasificación permite argüir que el ITBM, está clasificado como un impuesto indirecto de carácter nacional, por lo que debe ser recaudado e ingresar a las arcas del erario nacional (Cfr. Artículos 683, párrafo 1, y 1057v, ambos del Código Fiscal).

Es el artículo 245 de la Ley Fundamental comentada la norma legal que prevé el supuesto y atribución del Consejo Municipal de conceder, a través de Acuerdos Municipales, exenciones de tributos de carácter municipal, prohibiendo a la Nación efectuar este tipo de actuaciones.

“Artículo 245: El Estado no podrá conceder exenciones de derechos, tasas o impuestos municipales. Los municipios sólo podrán hacerlo mediante acuerdo municipal”.

Realmente ésta es la confirmación de la regla general y derecho fundamental de los administrados, que dice que sólo la Ley (obviamente además de la propia Constitución) puede crear un tributo sea de carácter nacional o municipal (regidos respectivamente por la potestad tributaria originaria -el Estado- y la potestad tributaria derivada -el Municipio), ya que cuando hablamos de exenciones, sí se permite al Municipio esta facultad a través de un instrumento que tiene menor jerarquía que la Ley, pero por imperio de la Constitución puede esta entidad pública eximir del pago de tributos de carácter local establecidos en las Leyes (Ver Ley 55 de 1973 y 106 de 1973).

Otro punto de interés para el presente dictamen consiste en que si bien es cierto la celebración del Contrato de préstamo entre la República de Panamá y el Banco Interamericano de Desarrollo, hasta la suma de \$ 18,900,000.00, fue autorizado por un Decreto de Gabinete (Decreto de Gabinete No. 17, de 7 de mayo de 1998. G.O. # 23,540, de 12 de mayo de 1998), este Decreto de Gabinete, salvo mejor opinión, no tiene valor de ley, toda vez que no fue emitido

durante un período excepcional en que el Organismo Ejecutivo asume funciones legislativas, rompiendo temporalmente con el orden Constitucional, además de que en ninguno de sus seis artículos el referido Decreto de Gabinete sugiere o hace referencia a futuras exoneraciones o exenciones de tributos para la debida ejecución o cumplimiento del Contrato para el Mejoramiento de la Administración de Justicia. Este Decreto sólo se encarga de autorizar la **celebración**, del enunciado Contrato, hoy identificado bajo la nomenclatura de 1099-OC/PN.

El Código Fiscal, específicamente en el artículo 1057 v, que consagra y establece el régimen legal del impuesto que grava la transferencia de bienes muebles, no contiene asidero jurídico dentro de sus diversos supuestos para la exención del impuesto, en materia similar a la consultada. (Cfr. parágrafo 8 de dicho artículo).

A lo anterior se añade que en el Capítulo VIII del Contrato suscrito entre la República de Panamá y el BID, artículo 8.02, relativo a "Exención de impuestos", se pacta claramente que el prestatario se obliga a **"...hacerse cargo de todo impuesto, tasa o derecho aplicable a la celebración, inscripción y ejecución de este Contrato"**.

Estamos convencidos que únicamente a través de una Ley especial podría exonerarse, para este caso particular, el pago del citado tributo en las adquisiciones de bienes de esta naturaleza necesarios para la ejecución del Programa de Mejoramiento de la Administración de Justicia, efectuado por sus diversos componentes, a nivel de la contraparte panameña, tomando en cuenta también el fin institucional y de interés público que tiene el objeto del Contrato que se afina en el mejoramiento de la administración de justicia, y que los consumidores de los bienes muebles adquiridos para este importante Programa son entes públicos, y es notablemente reconocido que el Estado no puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues precisamente él crea los impuestos cuyos obligados son los particulares (personas naturales o jurídicas).


No hay duda que en el fondo existe una confusión de derechos porque organismos de naturaleza estatal o pública son los que adquieren bienes muebles, respecto de los cuales han de sufragar el tributo establecido legalmente (sujeto obligado); pero, al mismo tiempo, como parte del Estado que son la Corte Suprema de Justicia, Procuraduría General de la Nación y Procuraduría de la Administración, salvo mejor criterio, asumen la calidad de acreedor.

La verdad es que el tema encierra un contrasentido, aunque las normas del Código Fiscal son expresamente claras, ya que el impuesto tratado tiene por objeto gravar toda transferencia de bienes muebles, salvo las excepciones contempladas.

Sin perjuicio de la opinión que sobre la temática abriga este Departamento de la Procuraduría de la Administración, por ser el ente especializado de acuerdo con la Ley para emitir dictámenes en materia tributaria, es recomendable incoar la presente consulta a la Dirección de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

En espera de que este dictamen contribuya a dilucidar la consulta incoada, queda de usted,

Atentamente,


MARTHA GARCÍA HIDALGO
Jefa del Departamento de
Consultas y Asesoría Jurídica.

JJCH/jest/hf.