

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1171

Panamá, 11 de julio de 2022

**Proceso Contencioso
Administrativo de Nulidad.**

**Concepto de la Procuraduría
de la Administración.**

Expediente: 751062021.

El Licenciado Juan **Pablo Fábrega Polleri**, actuando en su propio nombre y representación solicita que se declaren nula, por ilegal, específicamente el Acápite 233, titulado "Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades", contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, publicado en la Gaceta Oficial 28791-A de 07 de junio de 2019.

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudimos ante Usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la Ley dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Acto acusado de ilegal.

De acuerdo a la información que consta en autos, el acto acusado de ilegal lo constituyen específicamente el Acápite 233, titulado "Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades", contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, expedida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, la que citamos en su parte pertinente, para mejor referencia:

"REPÚBLICA DE PANAMÁ

**Ministerio de Economía y
Finanzas**
Dirección General de Ingresos

Despacho del Director

Panamá, 28 de mayo de 2019

RESOLUCIÓN No. 201-1838

“Por la cual se deja sin efecto la resolución No. 201-2552 de 25 de abril de 2018 y se fijan requisitos y condiciones de los trámites en el Portafolio de Servicios que deben realizar los contribuyentes e interesados, ante la Dirección General de Ingresos”

EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS

CONSIDERANDO:

Que el Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 en sus artículos 5 y 6, establece la responsabilidad del Director General de Ingresos, por la permanente adecuación de los procedimientos administrativos, facultándolo para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco, en aras de mejorar el servicio y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

...

Que, para simplificar los procesos de atención a los contribuyentes e interesados, se hace necesario establecer en un solo texto el Portafolio de Servicios de la Dirección General de Ingresos, con los requisitos y condiciones que se deben cumplir en cada caso, para gestionar los trámites a través de las plataformas de atención presencial y Web, por lo que se requiere dejar sin efecto la Resolución 201-2579 de 3 de mayo de 2017 y la Resolución 201-4379 de 20 de julio de 2017.

Que, los continuos avances en la infraestructura tecnológica del Sistema Informativo Tributario e-Tax 2.0, así como las mejoras y soluciones ofrecidas a los contribuyentes, para mejorar los servicios de atención y asistencia, maximizar los niveles de satisfacción, disminuir los tiempos de respuesta y garantizar la transparencia, obligan a realizar continuas actualizaciones en los trámites que componen el Portafolio de servicios de la Dirección General de Ingresos.

RESUELVE:

PRIMERO: ACTUALIZAR Y PUBLICAR el Portafolio de Servicios de la Dirección General de Ingresos, el cual contiene los requisitos y condiciones que deben cumplir los contribuyentes y personas interesadas, naturales o jurídicas, para cada trámite, petición o solicitud que presenten y gestionen, a través de las plataformas de atención presencial y en el portal Web.dgi.mef.gob.pa.

No podrá exigirse ningún requisito adicional que no esté contemplado en el citado Portafolio.

Cuando un funcionario de la Dirección General de Ingresos, requiera de información para ejecutar el trámite de una solicitud que presente un contribuyente deberá utilizar los datos y antecedentes que figuren en los archivos o en los registros del

sistema de información de la Dirección General de Ingresos. En casos de que no pudiere consultar la citada información, deberá solicitar a la dependencia respectiva o pedir autorización para acceder a la misma.

...

ANEXO 1

...

3) TRÁMITES PRESENCIALES A TRAVÉS DE APODERADO LEGAL

NOTA: Las personas naturales pueden realizar estos trámites por sí mismas y solo requerirán de apoderado legal, cuando no puedan comparecer personalmente a la DGI o cuando requieran presentar un recurso de reconsideración.

...

233. Solicitud Registro de Escisión de Sociedades.

- Poder notariado otorgado por el representante legal a un apoderado legal.
- Memorial explicativo dirigido a la Dirección General de Ingresos (DGI); solicitando la escisión de la sociedad firmado por el apoderado legal.
- Copia de cédula o pasaporte del representante legal, vigente.
- Copia de cédula del apoderado, vigente.
- Acta de la junta directiva en donde se determina la escisión de la sociedad, en ella debe detallar cuál es la sociedad beneficiaria y cuál es la sociedad escindida, también debe detallar las transferencias de activos, las cuotas de participación.
- Certificado original vigente, emitido por el Registro Público de Panamá de las sociedades que desean escindirse.
- Certificado original vigente, emitido por Registro Público de Panamá de las propiedades involucradas en la escisión.

Trámite gratuito.

Si el representante legal se presenta con su abogado no requiere de poder notariado.

Si el representante legal se presenta con el poder del apoderado legal, este no requiere estar notariado.

Si el representante legal es abogado solicitante no requiere presentar poder notariado.

Este trámite puede solicitarlo de forma presencial por el apoderado legal en la sede u oficinas regionales de la Dirección General de Ingresos (DGI)

Si el apoderado legal no puede realizar el trámite, este podrá autorizar a un tercero por medio de una nota simple.

Este trámite debe presentarse 30 días antes de la fecha en que se

pretenda perfeccionar la escisión.” (Lo destacado es de la fuente) (Cfr. Gaceta Oficial 28791-A de 7 de junio de 2019 fojas 10-112 del expediente judicial).

II. Normas que se estiman infringidas.

El demandante manifiesta que el Acápito 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, expedida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, publicada en la Gaceta Oficial 28791-A de 07 de junio de 2019, vulnera el **artículo 505-F del Código de Comercio**, el cual establece entre otras cosas que la sociedad objeto de la escisión deberá comunicar su intención de escindirse a la Dirección General de Ingresos dentro de los treinta (30) días antes de la fecha en que se pretenda perfeccionar la escisión, indicando en dicha comunicación el nombre de la sociedad o sociedades que serán beneficiadas de la escisión o si, producto de esta, se creará una nueva sociedad como beneficiaria (Cfr. fojas 5-8 del expediente judicial).

III. Cargos de ilegalidad formulados por el accionante.

Al explicar los argumentos en que se fundamenta la pretensión, quien demanda indica que con el contenido del Acápito 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, extralimitó sus funciones al reglamentar una norma del Código de Comercio que no requiere que se regule, pretendiendo incorporar requisitos, documentos, formalidades y procedimientos distintos a los establecidos en el artículo 505-F del Código de Comercio (Cfr. fojas 6-7 del expediente judicial).

Así mismo, sostiene que el artículo 505-F del Código de Comercio únicamente establece que la sociedad escindida deberá presentar una comunicación o notificación a la **Dirección General de Ingresos** treinta (30) días antes de hacerse efectiva la escisión (Cfr. foja 7 del expediente judicial).

IV. Descargos de la entidad demandada.

Mediante la Nota 201-01-0543-DGI de 21 de junio de 2022, el **Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, remitió al Magistrado Sustanciador el Informe Explicativo de Conducta, indicando lo que a continuación transcribimos:

“... ”

Que por cuestión de orden y control, se hace imprescindible solicitar ciertos documentos al contribuyente, como lo son: un poder especial, un memorial explicativo de las transacciones a realizar, copias de cédulas del representante y apoderado legal, el acta donde se aprueba la escisión y se detallan los activos a transferir y cuotas de participación, así como el nombre de la sociedad escindida, por último, los certificados de Registro Público de la sociedad a escindir y de las propiedades involucradas.

Como se puede leer, los requisitos a presentar son simples y tienen por objeto que esta Administración Tributaria conozca de la escisión que se llevará a cabo y de los activos que serán traspasados, al igual que la capacidad jurídica de las personas que actúan en la transacción.

“... ”

Que, del análisis del artículo citado, resulta que, en aquellos casos en los que se traspasen bienes por valores distintos a los registrados en los libros contables, entonces transcenderá al plano fiscal, entendiéndose como una enajenación.

Que, por otro lado, tenemos que en concordancia con el Decreto Ejecutivo 109 de 1970 y lo que señala el artículo 1204-A del Código Fiscal, el Director General de Ingresos, puede dictar resoluciones de obligación cumplimiento para regular la relación contribuyente-fisco, en aquellos casos o trámites en que esta dirección se vea involucrada por la naturaleza del negocio.

“... ”

Que siendo así las cosas y por todo lo antes expuesto, esta dirección, a través de la Resolución No. 201-1838 del 28 de mayo de 2019, no se extralimita de sus funciones o pretende contravenir o modificar una norma de mayor jerarquía; solamente busca regular las relaciones en cuanto a los servicios o trámites que se realizan ante esta entidad, sobre todo cuando pudieran darse casos en los que no se esté frente a una escisión como tal o en los que el traspaso de los activos tengan efectos fiscales.

...” (Cfr. fojas 135-136 del expediente judicial).

V. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Una vez examinado el cargo de ilegalidad en el que se sustenta la pretensión demandada, este Despacho estima oportuno realizar algunas

consideraciones, antes de emitir nuestro concepto, a efecto de lograr una mejor aproximación al tema objeto de estudio.

5.1 Sobre la competencia de la entidad demandada.

Concretamente, se advierte que en la acción de nulidad que ocupa nuestra atención, el recurrente solicita que se declare, nulo, por ilegal, el Acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, expedida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, publicado en la Gaceta Oficial 28791-A de 07 de junio de 2019; toda vez que considera que la entidad demandada, al emitir dicho acto administrativo, se extralimitó en su potestad reglamentaria al exigir requisitos, documentos, formalidades y procedimientos distintos a los establecidos en el artículo 505-F del Código de Comercio.

La situación descrita, **lleva a esta Procuraduría a preguntarse**, en primera instancia, si el Acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, expedida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, constituye el instrumento jurídico apropiado para reglamentar el artículo 505-F del Código de Comercio. De ahí que, debemos partir por la definición de reglamento e identificar sus clases, razón por la cual consideramos significativo transcribir lo que se ha planteado en nuestra jurisprudencia al respecto.

La Sala Tercera, mediante la **Resolución de catorce (14) de mayo de dos mil siete (2007)**, sostuvo lo que a continuación se detalla:

“ ...

2. El Reglamento y la Potestad Reglamentaria del Ejecutivo

Autores como Gustavo Humberto Rodríguez definen el Reglamento como **‘aquel estatuto, generalmente proveniente de la Administración, de carácter general e impersonal, que desarrolla la ley a veces directamente a la Constitución, en**

sus aspectos susceptibles de adecuación práctica, en ocasiones técnicos, para hacer realizable en la práctica esas normas superiores'. (Derecho Administrativo General. Ediciones Ciencia y Derecho. Segunda Edición Actualizada. Bogotá 1995. Págs. 26-27).

Por su parte, Gabino Fraga señala: **'el reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo**'. (Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S. A. México. 1968. Pág. 106).

En lo que se refiere a la potestad reglamentaria del Ejecutivo, esta Sala ha abordado el tema en diversas oportunidades, destacando que los reglamentos pueden ser de tres tipos: subordinados o de ejecuciones de leyes, autónomas o independientes y de necesidad o urgencia.

En cuanto al primero de estos Reglamentos, **subordinados o de ejecución de leyes**, el autor Fernando Garrido Falla señala que: **'son los que se dictan para desarrollar preceptos de una ley anterior**. Tal desarrollo puede ser parcial de determinados preceptos de la ley o total, apareciendo entonces como Reglamento general para la ejecución de la ley. (Tratado de Derecho Administrativo. Volumen I. Parte General. Undécima Edición. España 1989. Pág. 239).

Al referirnos a los **Reglamentos autónomos o independientes**, podemos decir que **son aquellos que no emanan de una Ley, sino que tienen su génesis en un poder constitucional que le permite a la administración pública, aplicar, interpretar y desarrollar, en forma directa, la Constitución**. Esto ocasiona, la adopción de reglamentos autónomos sobre materias no reguladas por la Ley.

Por su parte, **los Reglamentos de Necesidad y Urgencia, regulan materias reservadas a las leyes, a causa de la imposibilidad del Órgano Legislativo de hacerlo y a la urgencia del Ejecutivo de atender necesidades públicas**. Estos reglamentos, se dictan cuando el Parlamento está en receso, no obstante, al momento de reunirse, el mismo deberá confirmarlos o rechazarlos; de manera excepcional estos reglamentos también son dictados por gobiernos de jure.

..." (El destacado es nuestro).

Ahora bien, partiendo del precedente jurisprudencial antes citado, corresponde que analicemos si la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, excedió la potestad reglamentaria atendiendo a las atribuciones a ella conferidas en el marco de la legislación vigente, para lo cual

consideramos oportuno hacer referencia a la evolución institucional que ha tenido la entidad.

Al respecto, debemos indicar que mediante la Ley 97 de 21 de diciembre de 1998, se creó el **Ministerio de Economía y Finanzas** como resultado de la fusión de los Ministerio de Hacienda y Tesoro y Planificación (Cfr. Gaceta Oficial Digital N°23, 698 del miércoles 23 de diciembre de 1998).

A través del Decreto Ejecutivo 435 de 19 de septiembre de 2014, se incorporó la estructura administrativa de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, con todas sus funciones, facultades y prerrogativas al **Ministerio de Economía y Finanzas**; de ahí que mediante la Resolución N° MEF-RES-2019-589 de 20 de marzo de 2019, se aprueba la estructura orgánica que se establece en el Manual de Organización y Funciones de la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas** (Cfr. Gaceta Oficial Digital N° 27633-A del miércoles 1 de octubre de 2014 y 28756-A del miércoles 17 de abril de 2019).

Así las cosas, tenemos que el artículo 6 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, como quedó modificado por el artículo 22 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010, le atribuye al **Director General de Ingresos**, la función específica de impartir, por medio de resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco. Veamos.

“Artículo 22. El artículo 6 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 queda así:

Artículo 6. El Director General de Ingresos, siguiendo la política emanada del Ministerio, tiene como función específica, sin que en ningún caso pueda delegar en sus subalternos, la de impartir, por medio de resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco.

En el ejercicio de esta función el Director General de Ingresos podrá dictar normas generales obligatorias relacionadas con el régimen de inscripción de los contribuyentes; sistemas de pago en cuanto a sus modalidades, formas y lugar del mismo; libros, anotaciones y documentos que deban respaldar a las declaraciones y

cualquier otro requisito formal que se considere conveniente para facilitar y mejorar la fiscalización.

Dichas resoluciones comenzarán a regir a la fecha de su expedición y serán publicadas en la Gaceta Oficial. Contra dichas resoluciones no habrá recurso alguno en la vía gubernativa” (Lo destacado es nuestro).

En ese mismo hilo de ideas, tenemos que en concordancia con lo anterior, tenemos que el artículo 1207-A de Código Fiscal, señala que:

“Cuando se trate de meras peticiones, el funcionario u organismo competente podrá exigir, si lo estima necesario que el firmante del escrito le presente, dentro de un plazo que no podrá exceder de quince (15) días hábiles lo siguiente:

1. El poder que acredite la personería del compareciente, si no fuese éste el mismo interesado; y,

2. El documento o documentos que acrediten el carácter con que el solicitante reclama, en el caso de tener esta representación legal o contractual de alguna persona natural o jurídica, o cuando el derecho que reclama provenga de haberlo transmitido otra persona por cualquier título.

No se dará curso al escrito en que se formule una mera petición, si no se presentan los documentos expresados en el artículo anterior cuando estos sean exigidos. Pero la presentación de este escrito producirá el efecto de que se tenga por interpuesta la petición siempre que dichos documentos sean presentados dentro del término que señale el organismo o funcionario respectivo” (Lo destacado es nuestro).

Conforme a lo expuesto, se puede inferir con meridiana claridad que la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, es competente para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco, tal como lo dispone el artículo el artículo 6 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 22 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010; situación que conllevó a la emisión de la Resolución 201-1838 de 28 de mayo de 2019, acusada de ilegal.

Las anteriores reflexiones nos permiten afirmar, sin lugar a dudas, que la Resolución 201-1838 de 28 de mayo de 2019, **constituye un reglamento de ejecución, que ha sido dictado en el marco de las competencias y las**

atribuciones legales conferidas a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, toda vez que resulta incuestionable que la entidad demandada está revestida de plena potestad para regular las relaciones con el Fisco.

En ese orden de ideas, estimamos oportuno resaltar que la **Competencia** a la luz de la Ley de Procedimiento Administrativo General, se define así:

“Artículo 200. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme a este glosario:

....
21. Competencia. Conjunto de atribuciones que la Constitución Política, la ley o el reglamento asignan a una dependencia estatal o a un cargo público.” (Lo resaltado es nuestro).

En esa misma línea de pensamiento, el jurista Jaime Orlando Santofimio, señala en su obra “Acto Administrativo. Procedimiento de Eficacia y Validez”, lo que nos permitimos transcribir a fin de sustentar nuestra opinión legal sobre el caso en estudio:

“La Competencia.

Tratándose de la función administrativa, **la competencia de los órganos para proferir y ejecutar los actos administrativos, es sinónimo de capacidad, en cuanto aquélla es la aptitud que otorga la Constitución, la ley o el reglamento al ente administrativo, para que éste manifieste y ejecute válidamente su voluntad.** Señala precisamente el profesor brasileño Themisticles Brandao Cavalcanti, que ‘...la capacidad para la práctica del acto administrativo, se traduce también en el derecho administrativo en términos de competencia... será así capaz, la autoridad que tiene competencia para el ejercicio de un asunto, **siendo en consecuencia nulo el acto proferido por aquella que no tenga competencia**, por lo tanto que carezca de capacidad legal para la práctica del acto... es por lo tanto capaz aquella autoridad que ha sido investida legalmente, para la práctica de un acto o el ejercicio de una función ...’

La competencia se mide por la cantidad de poder depositado en un órgano y su posibilidad del realizar el acto administrativo. Por tanto no es absoluta; debe en todos los casos aparecer cierta

y limitada, de manera que facilite al administrado la seguridad requerida para salvaguardar su vida honra y bienes.

El acto administrativo es válido, cuando el órgano que ejerce las funciones administrativas actúa dentro de los linderos de la competencia asignada. La determinación del grado de competencia que corresponde a cada organismo, como lo advertimos corresponde al derecho positivo; **sin embargo, existen importantes criterios doctrinales que permiten delimitar con precisión el ámbito del poder o la capacidad de actuación de un ente administrativo, son los conocidos como los determinantes de la competencia en razón del grado, territorio, tiempo.** La primera determinante es aquella que corresponde a un órgano de la administración pública en razón al lugar que ocupa dentro de la estructura de la administración; corresponde al grado jerárquico administrativo de la autoridad. La segunda determinante corresponde a **la clase o tipo de funciones que de acuerdo con las normas superiores o legales debe cumplir la entidad.** La tercera se refiere al ámbito espacial dentro del cual el órgano administrativo puede ejercer las funciones que le corresponden. La última determinante corresponde a las oportunidades temporales que tiene un organismo administrativo para proferir determinados actos.

La competencia reviste algunas otras características especiales; tales como que, debe ser expresa, irrenunciable, improrrogable, o indelegable. No puede ser negociable por la administración. Es estricta, en cuanto emana del orden impuesto por el poder constituyente y legal.

Lo anterior nos permite concluir que la competencia, resulta connatural al principio de la legalidad... pues ella determina las obligaciones, derechos y facultades a los que la administración se encuentra invariablemente ligada y constituye el sendero o cauce del actuar administrativo (Cfr. Santofimio. J. "Acto Administrativo. Procedimiento de Eficacia y Validez". Colombia. Página 71-79).

Atendiendo a estas consideraciones, podemos indicar que **la entidad demandada no ha rebasado la potestad reglamentaria, en cuanto a su competencia legal de regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco; sin embargo, más allá de determinar si tiene o no competencia para dictar normas reglamentarias, el fondo de la causa que nos ocupa, radica en**

establecer si hubo o no un exceso en dicha facultad; consideraciones que desarrollaremos a continuación.

5.2 Sobre el alcance jurídico del acto impugnado.

Así las cosas, como quiera que el acto cuya legalidad se cuestiona, es decir el Acápito 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, expedida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, guarda relación con la Escisión de Sociedades, consideramos pertinente hacer una sucinta acotación en cuanto a este concepto.

La palabra escisión viene del latín *scissio*, el cual es definido por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como la acción de cortar, dividir o separar (Cfr. <https://www.rae.es/dpd/escisi%C3%B3n>).

La escisión de sociedades consiste en la división del patrimonio de una empresa en dos o más partes que pasarán a formar parte de una o más sociedades, de esa forma, bien se ubicarán en una sociedad de nueva creación o bien en una sociedad ya existente. Así la transmisión se realizará por sucesión universal y, a cambio, los socios de la compañía escindida recibirán acciones o participaciones de las empresas donde se transmitan esas partes del patrimonio de la empresa escindida. Por su parte, la empresa objeto de escisión se extingue pero no se liquida (Cfr. <https://www.leialta.com>).

En nuestra legislación ha sido regulada, permitiéndole a una sociedad comercial (sociedad escindida) de cualquier clase o naturaleza (Sociedad Anónima, Responsabilidad Limitada, Comandita, y otras) escindir-se mediante la división total o parcial de su patrimonio y traspasarlo a una o más sociedades ya constituidas panameñas o extranjeras (sociedades beneficiarias) o a la creación de nuevas sociedades (sociedades beneficiarias), que cuentan con los mismos socios o accionistas de la sociedad escindida o que tengan a ésta como su socio o accionista.

Una vez aclarado lo anterior, como quiera que el actor alega que el Acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, vulneró la disposición establecida en el artículo 505-F del Código de Comercio, consideramos que lo más conveniente, a fin de determinar si en efecto hubo exceso en la norma reglamentaria, es realizar una comparación entre una y otra, confrontando su contenido, y en ese sentido, su alcance. Veamos:

Código de Comercio	Resolución N° 201-1838 del 28 de mayo de 2019
<p>Artículo 505-F. El traspaso de activos por razón de la escisión de una sociedad comercial no se considerará como una enajenación para efectos fiscales siempre que dicho traspaso sea por igual valor al que tienen dichos activos en los registros contables de la sociedad escindida.</p> <p>Las sociedades beneficiarias de tales activos producto de la escisión serán responsables solidarias con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de esta última exigibles al momento de la escisión, como por los que se originen a su cargo con posterioridad.</p> <p>La sociedad objeto de escisión deberá comunicar su intención de escindirse a la Dirección General de Ingresos dentro de los treinta días antes de la fecha en que se pretenda perfeccionar la escisión, indicando en dicha comunicación el nombre de la sociedad o sociedades que serán beneficiarias de la escisión o si, producto de esta, se creará una nueva sociedad como beneficiaria.</p>	<p>233. Solicitud Registro de Escisión de Sociedades.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poder notariado otorgado por el representante legal a un apoderado legal. • Memorial explicativo dirigido a la Dirección General de Ingresos (DGI); solicitando la escisión de la sociedad firmado por el apoderado legal. • Copia de cédula o pasaporte del representante legal, vigente. • Copia de cédula del apoderado, vigente. • Acta de la junta directiva en donde se determina la escisión de la sociedad, en ella debe detallar cuál es la sociedad beneficiaria y cuál es la sociedad escindida, también debe detallar las transferencias de activos, las cuotas de participación. • Certificado original vigente, emitido por el Registro Público de Panamá de las sociedades que desean escindirse. • Certificado original vigente, emitido por Registro Público de Panamá de las propiedades involucradas en la escisión.

<p>Una vez realizada la comunicación a la Dirección General de Ingresos, la sociedad iniciará el proceso de escisión.</p>	<p>Trámite gratuito.</p> <p>Si el representante legal se presenta con su abogado no requiere de poder notariado.</p> <p>Si el representante legal se presenta con el poder del apoderado legal, este no requiere estar notariado.</p> <p>Si el representante legal es abogado solicitante no requiere presentar poder notariado.</p> <p>Este trámite puede solicitarlo de forma presencial por el apoderado legal en la sede u oficinas regionales de la Dirección General de Ingresos (DGI).</p> <p>Si el apoderado legal no puede realizar el trámite, este podrá autorizar a un tercero por medio de una nota simple.</p> <p>Este trámite debe presentarse 30 días antes de la fecha en que se pretenda perfeccionar la escisión.”</p> <p>(Lo destacado es de la fuente) (Cfr. Gaceta Oficial 28791-A de 7 de junio de 2019 fojas 10-112 del expediente judicial).</p>
---	--

Como se observa, en el cuadro comparativo entre el artículo 505-F del Código de Comercio y el Acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, en este último, la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía**, al momento de reglamentar la citada disposición incluye requisitos y trámites adicionales a los que establece el Código de Comercio para comunicar la escisión ante esa entidad.

En ese sentido, tenemos que la norma citada sólo indica que para iniciar el proceso de escisión la sociedad comercial debe comunicar su intención de escindirse a la **Dirección General de Ingresos** dentro de los treinta (30) días previos a la fecha en que se pretenda perfeccionar la escisión.

No obstante, el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 809 de 3 de octubre de 2014, que dicta disposiciones para la inscripción en el Registro Público de Panamá de documentos relativos a las sociedades y fundaciones de interés privado, señala que la exigencia de comunicar a la **Dirección General de Ingresos** la intención de escindirse es sólo aplicable para el caso en que en la escisión vaya a incluirse bienes o haberes ubicados dentro del territorio de la República de Panamá.

Veamos:

“Artículo 10. La exigencia de comunicar a la Dirección General de Ingresos su intención de escindirse, según lo establecido en el inciso final de artículo 505F del Código de Comercio, es solamente aplicable para el caso en que la escisión vaya a incluirse bienes o haberes ubicados dentro del territorio de la República de Panamá.

En caso de que los bienes objeto de escisión no estén ubicados dentro del territorio nacional, tal circunstancia deberá quedar consignada en el respectivo convenio de escisión y/o documentos anexos al mismo. Habiendo quedado así establecida dicha circunstancia, **el Registro Público deberá abstenerse de solicitar a interesado evidencia de la comunicación a que se refiere el citado artículo 505-F del Código de Comercio, como condición para proceder con la inscripción del acto de escisión**” (Lo destacado es nuestro).

Bajo ese contexto, y luego de haber realizado el análisis que antecede, observamos que en efecto, se han configurado la vulneración del artículo 505-F del Comercio, a la que hacen mención el actor en su libelo; motivo por el cual, somos de la consideración que se debe acceder a la declaratoria de nulidad, por ilegalidad, el Acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, publicado en la Gaceta Oficial 28791-A de 07 de junio de 2019.

Lo anterior es así, toda vez que quedó demostrado que la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, con la inclusión

de trámites adicionales, extralimitó sus funciones de reglamentar el artículo 505-F del Código de Comercio, al incluir tramites y requisitos adicionales.

Por otro lado, y si bien dentro de las atribuciones conferidas a la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, está la de **regular las relaciones del contribuyente con el Fisco**, no podemos perder de vista que el alcance y la facultad de protocolización e inscripción del Acta de Reunión de Accionistas donde se aprueba la escisión, es una potestad del Registro Público de Panamá en atención al Decreto Ejecutivo 809 de 3 de octubre de 2014, y la comunicación a la que se refiere el artículo 505-F del Código de Comercio es una notificación con la finalidad de que la entidad pueda realizar las investigaciones que estime conveniente sobre su reorganización y que estas se den en apego de la Ley, por lo que su perfeccionamiento no queda condicionado a una aprobación de la entidad Fiscal en este caso, es decir, la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**.

En ese sentido, resulta jurídicamente improcedente que la **Dirección General de Ingresos**, a través del acto objeto de controversia, solicite requisitos, documentación, y trámites adicionales y distintos a los ya contemplados en una norma de mayor jerarquía como lo es el Código de Comercio.

En cuanto a la potestad reglamentaria, el ex Magistrado Víctor L. Benavides Pinilla, en su obra "Compendio de Derecho Público Panameño", manifiesta que la misma obedece a: *"...aquella facultad que tiene el Poder Ejecutivo de emitir disposiciones de carácter general y obligatorio. Sus expresiones características son los reglamentos (textos orgánicos y de cierta extensión). También se pueden mencionar los decretos, órdenes, circulares e instrucciones. La potestad reglamentaria es una potestad exclusiva del Poder Ejecutivo, que la tiene por mandato constitucional, es decir, que su ejercicio no emana de la ley ni de una expresa autorización legislativa."* (Benavides Pinilla, Víctor L. Compendio de Derecho Público Panameño, Panamá, 2012, pág.871).

Sobre esta materia, el jurista panameño Edgardo Molino Mola, ha indicado que:

“...la pirámide del ordenamiento jurídico panameño es la siguiente: 1. La Constitución, 2. Los Tratados o convenios internacionales, 3. Las leyes formales-decretos leyes-decretos de gabinete. Decretos de gabinete sobre aranceles y tasas aduaneras -jurisprudencia obligatoria, 4. Reglamentos constitucionales, 5. Decretos ejecutivos-decretos de gabinete -resoluciones de gabinete-estatutos reglamentarios ordinarios-reglamentos autónomos. Acuerdos del Órganos del Estado-acuerdos de instituciones autónomas-resueltos ministeriales-resoluciones generales, 6. Acuerdos municipales-decretos alcaldicios-reglamentos alcaldicios, 7. Decisiones administrativas-sentencias judiciales-contratos-actos de autoridad-órdenes-laudos arbitrales y 8. La doctrina constitucional-reglas generales de derecho. Costumbre conforme a la moral cristiana.” (Cfr. La Jurisdicción Constitucional en Panamá en un Estudio de Derecho Comparado 1er. Ed. Edit. Dike. Colombia, 1998. Pág. 110).

En un caso similar al que ocupa nuestra atención, la Sala Tercera en Sentencia de dieciséis (16) de diciembre de 2016, ha señalado lo siguiente:

“...
El reconocimiento de la potestad reglamentaria a las autoridades que integran el Órgano Ejecutivo encuentra su justificación racional, en el hecho de que la Ley, no siempre puede agotar en su contenido apriorístico, todo el conjunto de complejidades técnicas que ofrece la realidad, y ello deja ver, la necesidad auxiliar el alcance regulatorio de la misma, a través de la utilización de un instrumento normativo ágil, como es el Reglamento, a fin de lograr que los objetivos que impulsaron la creación de la Ley logren cristalizar a plenitud.

...
Sobre este tema, también se ha señalado que el ejercicio de la potestad reglamentaria está sometido jurídicamente a límites que no deben ser violados. Estos límites derivan, de una parte, del principio constitucional de reserva de ley y, de otra, de la propia naturaleza de los reglamentos administrativos en cuanto a disposiciones subordinadas.

Por el contrario, los reglamentos pueden ser modificados con el objetivo de lograr la ejecución de la ley, ya que estos proporcionan su ejecución, y

como lo ha señalado el autor Solón Wilches Martínez en su obra Manual de Derecho Administrativo, el reglamento no crea un nuevo derecho, sino que da normas para ser efectivo ese derecho creado por la Ley.

...
Para el Jurista Carlos García Oviedo, en su obra Derecho Administrativo, Tomo I, la potestad reglamentaria es Reglada:

‘Cuando el ente administrativo, al hacer uso de ella, debe regirse por determinado precepto jurídico, que anticipadamente le señala su actuación. **De lo antes expuesto se puede fácilmente inferir que lo que caracteriza a la potestad reglamentaria reglada, es su subordinación a una norma jurídica superior.** Cabe señalar que esta potestad reglada queda limitada por la norma jurídica superior, de tal modo que ésta no puede sobrepasar ni menos desconocer los términos fijados por esa norma. La potestad reglamentaria será discrecional cuando, al ejercerla, sólo se reconocen dos límites, cuales son: a) no infringir ningún precepto constitucional; y b) no invadir la esfera de la ley, esto es, aquel conjunto de cuestiones cuya regulación corresponde a la ley, en sentido formal’.

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

Esta Corporación de Justicia en un número considerable de oportunidades ha subrayado también en diversos pronunciamientos que **el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede desplegarse a espaldas del texto o espíritu de la Ley formal, ya que esta representa el confin infranqueable de aquella.**

Esta Sala ha señalado en anteriores ocasiones que **el ejercicio de la potestad reglamentaria que posee una serie de limitaciones, derivadas de la reserva de ley, ya que está subordinada a la ley que pretenden reglamentar**

su ejecución, por lo que no puede alterar ni su texto ni su espíritu.

...” (Lo destacado es nuestro).

De lo antes expuesto se puede fácilmente inferir que la potestad reglamentaria queda limitada por la norma jurídica superior, de tal modo que ésta no puede sobrepasar ni menos desconocer los términos fijados por la norma de mayor jerarquía.

Por último, debemos señalar que este Despacho está anuente de la responsabilidad de la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas** de regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco, en aras de mejorar el servicio y facilitarles a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sistematizando los requisitos para presentar el memorial de comunicación de la Escisión de Sociedades contemplado en el artículo 505-F del Código de Comercio; sin embargo, no podemos perder de vista que, tal como lo ha externado la doctrina y la jurisprudencia panameña, su potestad reglamentaria no puede rebasar la jerarquía de las leyes.

Así las cosas, importante destacar que dicha potestad reglamentaria es limitada, es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad de reserva de ley. Por tal razón, estos reglamentos quedan subordinados a lo establecido en la condición objetiva o ley, pues solo constituyen un instrumento para su aplicación, y en ningún momento pueden rebasar su texto ni su espíritu.

En ese sentido, observamos que dentro del principio de estricta legalidad, se indica que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al Derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas; y, de acuerdo con los fines para los que les fueron instituidas, se encuentra el principio de exclusividad, el cual indica que una vez regulado un procedimiento administrativo, queda eliminado todo el ámbito de discrecionalidad de la

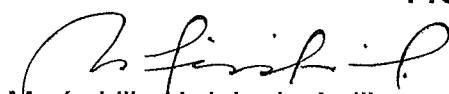
Administración respecto de poder escoger o aplicar un procedimiento diferente o establecer requisitos, por lo que la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, no podía rebasar su potestad reglamentaria en cuanto a su competencia de regular las relaciones entre el contribuyente y el fisco, solicitando requisitos adicionales a los ya contemplados en el artículo 505-F del Código de Comercio.

Éste es uno de los principios claves derivados de la garantía de los particulares frente a la Administración; ya que excluye la posibilidad del funcionario para aplicar discrecionalmente cualquier otro procedimiento. Por tanto, como garantía de los particulares, en materia de procedimiento administrativo, el principio de exclusividad conduce, en relación con la Administración, al principio de obligatoriedad.

Por las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría solicita a los Honorables Magistrados se sirvan declarar **ILEGAL el Acápito 233, titulado "Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades"**, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial 28791-A de 07 de junio de 2019.

Del Honorable Magistrado Presidente.


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urriola de Ardila
Secretaria General