

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 273

Panamá, 31 de enero de 2022

Proceso de Inconstitucionalidad.

Exp. 1204112021- I.

Concepto de la Procuraduría
de la Administración.

El Licenciado **Álvaro Antonio Hernández Zambrano**, actuando en su propio nombre, demanda la inconstitucionalidad del **primer párrafo con sus dos numerales y segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 del 30 de diciembre de 1974.**

Honorable Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia
Pleno.

Acudo ante el Pleno de nuestra más alta instancia jurisdiccional, al tenor de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concordancia con el artículo 2563 del Código Judicial, con el propósito de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración respecto a la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

I. Disposición acusada de inconstitucional.

El accionante solicita que se declare inconstitucional **el primer párrafo con sus numerales y el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 de 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**, modificado por la Ley 255 de 17 de noviembre de 2021, promulgada en la Gaceta Oficial 29417- C de 17 de noviembre de 2021 y cuyo texto es el siguiente:

“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:

1. Viviendas nuevas cuyo permiso de construcción se haya expedido dentro del periodo 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 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.

El impuesto de transferencia de bienes inmuebles debe ser cancelado por el vendedor y es nula su transferencia de bienes inmuebles debe ser cancelado por el vendedor y es nula su transferencia al comprador por virtud de acuerdo privado” (La subraya es del Despacho).

II. Disposiciones constitucionales que se aducen infringidas y los conceptos de violación.

El accionante indica que los párrafos y numerales del artículo demandado viola de manera directa, por omisión, el **artículo 264 de las disposiciones Constitucionales**, cuyo texto es del siguiente tenor:

Constitución Política de la República de Panamá

“Artículo 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 a su capacidad económica.”

III. Argumentos del activador constitucional.

Conforme advierte este Despacho, el accionante es de la opinión que **el primer párrafo con sus numerales y el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley 106 de 30 de diciembre de 1974**, por el cual se establece el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles, modificado por la Ley 255 de 17 de noviembre de 2021, infringe el artículo 264 de la Constitución Política de la

República, debido que la disposición demandada *“exonera del impuesto a las transferencias de bienes inmuebles al contribuyente que se dedique a la venta de viviendas 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.”* (Cfr. foja 3 del expediente judicial).

En ese mismo orden de ideas, sostiene el demandante que *“quien se dedique a la venta de casas nuevas ejercer 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.”* (Cfr. foja 3 del expediente judicial).

Al respecto, resulta oportuno para este Despacho traer a colación lo contemplado por el artículo 52 de nuestra carta magna, que a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 52. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuviera legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.”

Conforme a la disposición constitucional enunciada, se desprende claramente que en nuestro ordenamiento jurídico la potestad tributaria tiene una serie de limitaciones dentro de las cuales debe ejercerse, conforme al principio de legalidad o de reserva de la Ley.

En este sentido, la eficacia protectora del principio de reserva legal en el ámbito tributario exige y garantiza que la reacción del tributo, al igual que sus elementos esenciales tales como: determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributaria, base y tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, exoneración y demás aspectos conexos, solo pueden ser instituidos mediante la adopción de una ley formal.

Atendiendo las consideraciones antes expuestas, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, en la **Sentencia de 11 de septiembre de 2014**, se refirió en relación con el principio de legalidad tributaria, de la siguiente manera:

“El artículo 52 de la de la Constitución Nacional, expresa lo siguiente:

Artículo 52: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.

Respecto a esta disposición, antes artículo 48 del texto constitucional, este Pleno señaló:

‘...el artículo 48 de la Constitución Nacional consagra el derecho de toda persona a no pagar contribución ni impuesto que estuviere legalmente establecido. Ello significa que **en materia tributaria existe el principio de reserva legal o estricta legalidad que hace depender la existencia jurídica de la contribución de una ley formal** que le imprima un carácter normativo, vulnerando las normas atacadas de inconstitucionalidad el contenido de esta disposición de modo directo por omisión’ (sentencia de 19 de agosto de 1994. R. J. Agosto 1994, pág. 128). (resaltado del Pleno).

Esta norma constitucional establece el principio de reserva legal o estricta legalidad de la existencia del tributo. Bajo su aplicación sólo la ley puede crear o derogar impuestos y en la estructura del gravamen hay aspectos que no se pueden sustraer a la ley, tales como la determinación del objeto, las exenciones o exclusiones, los supuestos infraccionales, el órgano con competencia para exigir y recibir el pago, la vigencia temporal del gravamen, las escalas en los casos de impuestos progresivos y diferentes alícuotas.” (El resaltado es nuestro).

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 *nullun 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.

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

1) Principios Constitucionales del Derecho Tributario.

Sobre este punto, este Despacho puede observar que la doctrina tributaria, ha descrito una serie de principios que deben tomarse en consideración al momento de implementar un régimen impositivo, veamos:

“Principio de igualdad de las partes: Que las partes de la relación jurídica tributaria están en igualdad de condiciones y que el reparto de los tributos se haga igual a los contribuyentes;

Principio de proporcionalidad y progresividad: Consiste en que la carga tributaria se reparta de manera proporcional y progresiva a la capacidad contributiva de la población. Garantiza el derecho de propiedad privada y la fórmula que concilie el derecho de propiedad y el deber de contribuir; y

Principio de capacidad contributiva: Principio por antonomasia y recogido constitucionalmente en la mayoría de las legislaciones (como la nuestra), pues el sistema tributario debe ser justo y equitativo, en donde las cargas que se impongan deben ser acordes o proporcionalmente a la carga económica.

...” (Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Octava edición. Artes Gráficas Benzal, S.A. Madrid. 1990).

Visto lo anterior, **la tributación se erige sobre la base de principios constitucionales que determinan los elementos esenciales sobre los cuales debe establecerse toda política fiscal**, hecho este que ha sido igualmente reiteradamente reconocido por nuestra jurisprudencia, tal cual, así fue expuesto

por la Sala Tercer mediante Sentencia de 18 de marzo de 2014, a través de la cual señaló lo siguiente:

“Por lo tanto, la obligación sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado), encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal que está condicionado a su vez por la Constitución Política. De allí que, el derecho del sujeto activo existe en cuanto se imponga por Ley dicha obligación al sujeto pasivo.

De allí nace la relación jurídica tributaria guarda estrecha relación con los Principios generales del Derecho Tributario, que establece que ‘Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda y no hay tributo sin Ley que lo establezca’.

Este es el motivo fundamental por el cual la tributación se rige por Principios constitucionales que no pueden ser desconocidos por los sujetos titulares de la potestad tributaria, tales como:

- **Principio de legalidad o ‘nullum tributum sine lege’:** exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

- **Principio de igualdad fiscal:** que guarda relación con las contribuciones que sean equitativas y proporcionalmente a la población. Además, se establece la igualdad real de oportunidades y de trato.

- **El principio de proporcionalidad,** está relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes.

- **Principio de no confiscatoriedad:** estrictamente relacionado con el principio de, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente cuando este quantum es sustancial se dice que configura una confiscación inconstitucional.

- **Principio de capacidad contributiva:** en el sentido estricto se define como la capacidad de pago, así como el del beneficio; es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, rentas, etc., por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público.

- **Principio de finalidad:** implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por enriquecer al Estado sino el logro de un beneficio colectivo, común o público. Pueden asimismo tener una finalidad extrafiscal de regulación económica o social (sea de fomento o de disuasión) así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

- **Principio de territorialidad:** es el derecho a tributar exclusivamente o, por lo menos, preferentemente, todos los hechos que ocurran dentro de su territorio. Criterio opuesto al del domicilio del contribuyente o el de la nacionalidad.

- **Principio de Neutralidad:** Persigue que los impuestos no distorsionen las decisiones económicas de las personas, o que la asignación de recursos a ciertas actividades no se entorpezca por la tributación.

- **Principio de razonabilidad:** no es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario.

En cuanto a la alegada infracción del artículo del artículo 19 de nuestra Constitución Política, debemos tomar en consideración que este artículo dispone prohibir de manera categórica la constitución de fueros y privilegios por razones de raza, nacimiento, discapacidad, condición social, sexo, religión o ideas políticas.

En relación con el alcance y sentido de dicha garantía fundamental, debe tenerse en cuenta que, lo que prohíbe la Constitución es la creación de fueros y privilegios entre personas que se encuentren en igualdad de condiciones; es decir, el trato desigual entre pares, es decir, personas que se encuentren en identidad de condiciones, por lo que no puede la Ley regular en forma diversa, sin justificación adecuada, situaciones semejantes e iguales, porque estaría estableciendo injustificadas condiciones de ventajas o desventajas para los sujetos ubicados en la misma condición."

En atención a lo antes expuesto, podemos observar que el rol de los principios en el ordenamiento jurídico, no solo deben ser tomados en cuenta como normas que ordenan al Estado, sino también como garantías de los derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna, por tal razón, la aplicación

de los principios constitucionales tributarios deben ser analizados de forma conjunta con otros principios y garantías constitucionales, **con el fin que cada uno de los aspectos que componen la política fiscal entre estas las exoneraciones, que es el caso que ocupa nuestra atención, estén debidamente fundamentados conforme al principio de legalidad y cumpliendo diferentes objetivos y finalidades.**

En ese orden de ideas, conforme a las funciones esenciales e importancia de los principios constitucionales de la tributación podemos resaltar lo señalado por, Dino Jarach “...**los llamados ‘principios de la tributación’, cumplen diversas funciones en algunos casos son reglas, pautas o guías de la acción fiscal, otros se constituyen en la referencia o modelo obligado, otros más actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad, objetivos, etcétera; otros, en fin son expresiones de buenos deseos**”. (JARHCH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. P.308). (El resaltado es nuestro).

En ese sentido, este Despacho puede determinar que **cada uno de los elementos conexos de los tributos entre estas las exoneraciones deben claramente estar sujetadas a los mencionados principios constitucionales de la tributación**, con especial importancia al principio de legalidad o reserva legal, como instrumento regulador de: 1) el hecho generador de la obligación tributaria (el cálculo y alícuota, acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención); 2) las exoneraciones y otros beneficios fiscales; 3) Los procedimientos jurisdiccionales y administrativos como elemento garante de los derechos del contribuyente; y 4) Las formas de extinción de la obligación tributaria.

En el caso que ocupa nuestra atención, el demandante hace referencia al **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, a través del cual se establece una exoneración del impuesto de transferencia de bienes inmuebles en la primera operación de compraventa de las viviendas nuevas, que ocurra dentro de los cinco años posteriores al permiso de operación y que asimismo se refiera a: 1) viviendas nuevas cuyo permiso de construcción se haya expedido dentro del periodo comprendido del 1 de julio de 2016 al 1 de julio de 2022 y, 2) vivienda cuyo permiso de ocupación se haya expedido antes del 1 de julio de 2023. Adicional a esto, dicha normativa contempla que las personas que se dediquen a la venta de viviendas nuevas acrediten, bajo la gravedad de juramento, ante notario público, que se trata de viviendas nuevas.

Al respecto, tenemos que conforme a distintos documentos doctrinarios las acciones de fomento o beneficios fiscales dentro de una política tributaria, tienen sus orígenes desde la Edad Media, resaltando que los teóricos de la Ilustración sistematizan los numerosos procedimientos de estímulo y de fomento que actualmente se desarrollan o adoptan en los diferentes ordenamientos jurídicos.

Ese sentido, observamos que el Estado a través de la política tributaria ofrece o facilita auxilios y ayudas de todo tipo, que característicamente están enfocados y cimentados sobre elementos de carácter económico o dinerario a los contribuyentes, con el objetivo principal de impulsar y estimular la realización de determinadas actividades, ya sea de interés público o que causen algún beneficio económico en favor de los ciudadanos y del desarrollo económico y social del país, estos últimos identificados como beneficios extrafiscales de los tributos.

1) Función extrafiscal del tributo.

De acuerdo a los planteamientos dispuesto en la doctrina clásica, la política tributaria por lo general, esta direccionada por el Estado para que mediante la recaudación del tributo se obtengan los recursos que posteriormente se disponen en beneficio de las necesidades colectivas de los ciudadanos; sin embargo, a

través del tiempo han surgido nuevos elementos que han dado una nueva concepción al tributo, más allá de la mera recaudación, dando origen a la denominada finalidad extrafiscal.

En ese sentido, es relevante tomar en consideración lo señalado en la materia por Giuseppe Abbamonte, quien entiende el fenómeno tributario en los términos siguientes:

“...cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación.” (ABBAMONTE, Giuseppe. Principios de Derechos de la Hacienda Pública. Traducción de Sandra Córdoba. Bogotá, Temis, 2009. Pp. 11 y 12). (El resaltado es nuestro).

Es así, que conforme a la doctrina moderna del derecho tributario, se reconoce que la recaudación no es la única finalidad del tributo toda vez, que por medio del mismo se pueden obtener beneficios extrafiscales, que con un adecuado marco legal se puede lograr atender intereses públicos de forma directa, como lo son, la redistribución de la riqueza y reasignación de recursos, propiciar la creación de empleos y estimular el desarrollo económico de determinadas actividades.

En todo caso, la evolución doctrinaria, así como la percepción constitucional y legal del derecho tributario, ha impulsado el reconocimiento de una función diferente del tributo, opcional a la recaudatoria, misma que corresponde a la función extrafiscal.

Bajo los preceptos mencionados, podemos suponer que las finalidades extrafiscales de las políticas tributarias, imponen al Estado conforme al ordenamiento constitucional, la protección y fomento de determinadas actividades

vinculadas con el ordenamiento social, económico e inclusivo de la colectividad. Esto claramente en aras de la materialización de objetivos que van más allá de las metas puramente financieras, sino aquellas extrafiscales que se configuran con la estimulación de actividades que representan un interés estatal.

Lo antes expuesto, permite establecer que con la implementación de instrumentos extrafiscales la política tributaria ha pretendido por ejemplo desestimular determinados consumos nocivos o en caso contrario impulsar la realización de políticas económicas, como por ejemplo el fomento a la vivienda y el ahorro.

La expresada concepción instrumental de los beneficios extrafiscales, que son amparados por el derecho tributario como garantes para la obtención de objetivos colectivos, la podemos ver reflejada en los planteamientos de Tipke, quien al respecto afirma: “...**el moderno Derecho tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios**”. (KLAUS Tipke, La ordenanza tributaria alemana de 1977, Madrid, Civitas, REDF, No. 14, 1977). (El resaltado es nuestro).

Lo anterior encuentra sustento en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 88, “Por el cual se modifican los literales e y f del artículo 2, el artículo 5 y 16 de la Ley 3 de 20 de mayo de 1985, tal como fuera modificado por la Ley 66 de 17 de octubre de 2017; y el artículo 4 de la Ley 106 de 1974, presentado por el Ministro de Economía y Finanzas, que expresaba lo que transcribimos a continuación:

“Actualmente, la Ley de intereses preferenciales opera como un mecanismo para estimular al mercado inmobiliario de vivienda, mediante la aplicación de tasas de intereses preferenciales a los préstamos de viviendas cuyo valor o precio sea hasta un rango de B/.120,000.00.

El interés preferencial es el tramo entre la tasa de referencia y la tasa inferior que apliquen los bancos que participan en el programa de interés preferencial.

En la actualidad existen dos rangos de intereses:

...

Esta Ley que fue promulgada en 1985, ha sido objeto de distintas modificaciones, en algunos casos, para adecuar el tramo preferencial de los préstamos hipotecarios al costo actualizado de las viviendas y mejorar la capacidad adquisitiva de los compradores. En otros casos, simplemente para programar la vigencia de la Ley debido a los resultados positivos de la Ley en relación con el mercado inmobiliario.

Es decir, se trata de una legislación dinámica y cambiante, que ha requerido distintos ajustes en el tiempo según las condiciones de la economía y de mercado inmobiliario, pero que ha cumplido en forma clara con el objetivo de facilitar a las familias de bajos y medianos recursos, la adquisición de una vivienda propia vía la reducción de la mensualidad en el pago de sus respectivas hipotecas.

Como referencia podemos indicar, que según datos la Contraloría General de la República, la inversión anual en viviendas durante el periodo comprendido entre abril de 2018 – abril de 2019 fue de B/.117 millones mensuales para un gran total de B/.1.405 millones de balboas anuales.

Para el mismo periodo, en el caso de hipotecas favorecidas por el Régimen de Interés preferencial (hasta B/.120,000.00) el número de viviendas construidas fue de aproximadamente 675 unidades mensuales, para un gran total de 8,100 viviendas anuales.

...

Estudios realizados confirman que la actividad de construcción genera 66 empleos directos y 34 indirectos por cada millón de dólares invertido. En una estimación de inversión aproximada, se sostiene que un promedio de inversión de \$1.174 millones al año, tiene la capacidad de generar 117 mil cuatrocientos puestos de trabajo por año.

En cuanto a los efectos de la transferencia de impuestos al Fisco Nacional, estudios realizados nos indican que existe una relación positiva del orden de 28% en razón de los montos invertidos en

construcción. En este porcentaje se consideran las transferencias y los impuestos pagados por Contratistas y los trabajadores que de manera directa o indirecta laboran en actividades de construcción.

Por otra parte, la inversión en construcción y la generación de nuevas obras produce un factor multiplicador de la economía, tomando en cuenta la intervención de proveedores de bienes y servicios, productores de insumos, venta de bienes y servicios y otros que dinamizan el ciclo económico. Según criterio de los expertos el factor multiplicador de la construcción es de 25% por cada dólar invertido.

Finalmente, al adoptar esta iniciativa el Estado cumple con su rol de facilitador, permitiendo a la iniciativa privada coadyuvar en la solución del problema habitacional del país, generar nuevas oportunidades de trabajo y puestos de empleos y generar actividad económica, que en el caso de la construcción ha representado históricamente cerca del 30% en aportes al producto interno bruto del país, pero que al año 2018, llegó a su punto más bajo cayendo a un 24.6%, lo que incluyó el debilitamiento en los financiamientos para la adquisición de viviendas nuevas.

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 al 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.

En lo que concierne al aspecto constitucional de las exoneraciones o beneficios extrafiscales, la Sala Tercera mediante Sentencia de 8 de agosto de 2012, señaló lo siguiente:

“Pero por otro lado, si la causa la analizamos bajo el prisma de la existencia de varios subcontratistas (que es a lo que alude las normas atacadas), **observamos que según lo indica la norma, todos ellos deberán gozar de la mencionada exoneración fiscal, es decir, sin**

que exista alguna preferencia para alguno o algunos de ellos, sino que ésta debe operar igual para todos. La problemática surgiría si la exoneración del impuesto estuviera encaminada en beneficiar a uno o uno de varios subcontratistas en iguales condiciones, o que se establecieran diferencias en dicha exención, por cuestión de raza, religión, etc.

También afirma el accionante, que esta exoneración se surte en detrimento de *"los otros empresarios, de los otros sectores de la economía"* que *"tendrán que sufrir los rigores de las alzas de precios, de los subcontratistas que le suministran los comentados productos"*. Sin embargo debe señalarse, que esos otros empresarios de otros sectores, no se encuentran en el mismo plano de igualdad que aquel o aquellos que están construyendo y diseñando una obra de envergadura nacional e internacional, como lo es la ampliación del Canal de Panamá, que constituye si no la más, una de las mayores fuentes de ingreso a la economía nacional, y que en parte redundará en beneficio de todos los asociados.

A nuestro juicio, no es de esta forma como se concretiza la citada vulneración constitucional.

Y es que debemos recordar, que el Código Fiscal y otras leyes, enumeran una serie de exoneraciones de impuestos, que no necesariamente operan para todos por igual, y no por ello se consideran que establecen fueros o privilegios; precisamente porque estas exoneraciones atienden a distintas necesidades, o se trata de actividades, sectores o rubros que requieren un impulso distinto u otro aspecto de relevancia.

Las exoneraciones fiscales por sí solas no son inconstitucionales, y si bien deben estar definidas y reguladas para evitar abusos y violaciones de todo tipo, no puede soslayarse por otro lado, que en principio las exenciones atienden a razones como el desarrollo o fomentos de una actividad, promover la inversión en el país, entre otros aspectos.

Además del análisis externado, resulta de rigor remitirnos a la exposición de motivos de la ley que introdujo las normas atacadas, ya que en ella se desarrollan y clarifican algunos de los aspectos mencionados con antelación, además que se identifica el objeto y fin de la misma. En ese momento y al respecto se señaló en la exposición de motivos de esa ley, lo siguiente:

Considera esta Corporación de Justicia, que el análisis desarrollado en esta ocasión, brinda los criterios y argumentos necesarios para aclarar algunos conceptos en torno al artículo 19 de la Constitución Nacional, pero además de ello, sirven para verificar que aún subsisten elementos para determinar cuándo se vulnera esta disposición; los cuales no se evidencian en esta ocasión. Por ello, la decisión a adoptar debe ser en el sentido de declarar la constitucionalidad de las normas impugnadas.

En consecuencia, 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 artículos 5 y 6 de la Ley 31 de 5 de abril de 2011.

Al efectuar un juicio valorativo de lo antes señalado, es evidente que los beneficios extrafiscales que fueron adoptados con la disposición impugnada, se encuentran claramente fundamentados en los principios constitucionales del derecho tributario, considerando que el mismo ha surgido producto de una disposición legal y está fundamentado en un interés general, así como un beneficio colectivo. Adicional, tiene una finalidad extrafiscal de impulso a la económica del país.

Por otro lado, la exoneración conforme esta regulada en **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 2002, se encuentra legalmente delimitada por un término de tiempo e igualmente **atiende una actividad o sector que por el momento requiere un impulso, para la generación de efectos multiplicadores en beneficio de la economía del país.**

Aunado a lo anterior, podemos adicionar que la norma demandada es concordante con el principio constitucional tributario de igualdad, ya que la misma no establece distinciones discriminatorias en cuanto al sujeto u objeto generador toda vez, que según la citada disposición cualquier persona natural o jurídica puede gozar del beneficio de la exoneración contemplado, siempre que se trate

de la primera operación de compraventa de una vivienda nueva, que ocurra dentro de los cinco años posteriores al permiso de ocupación y dentro de los periodos de tiempo contenidos en la citada normativa, y por tales motivos, tampoco se entiende vulnerado el principio de capacidad contributiva dispuesto en el artículo 264 de la Constitución de la República.

Visto lo anterior, esta Procuraduría estima que el demandante no presenta elementos o argumentos suficientes que evidencien que la disposición impugnada vulnera el principio de capacidad contributiva contemplado en el artículo 264 de la Carta Magna, considerando la integralidad en como deben ser aplicados los principios constitucionales tributarios, para el desarrollo de políticas fiscales eficaces y eficientes.

En el marco de las consideraciones antes expuestas, este Despacho solicita a los Honorables Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, se sirvan declarar 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.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Anasiris A. Polo Arroyo
Secretaria General, Encargada