

Panamá, 14 de enero de 2002.

Profesor
Leonel Acosta
Alcalde del Municipio de Dolega
Provincia de Chiriquí
E. S. D.

Señor Alcalde:

Con agrado pasamos a brindarle nuestra opinión jurídica, en torno a su *consulta administrativa*, llegada a esta Procuraduría por medio de una copia no autenticada del 7 de noviembre de 2001; relativa a una sanción de tipo tributaria impuesta al Municipio de Dolega, por las autoridades de la Dirección General de Ingresos de Chiriquí.

Sobre dicha consulta le aclaramos que hemos esperado que nos hiciera llegar la nota original en donde se expresaba su interrogante, pero al no llegar y ser tan importante para la localidad de Dolega, nuestra opinión, pasamos a brindarla; no sin dejar de recomendarle que para próximas ocasiones, nos permita conocer el texto claro y original de su comunicación oficial.

Se nos pregunta respecto a la legalidad de la medida adoptada por el Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, licenciado Alejo Candanedo. Esto involucrará como bien señala usted, la interpretación del Decreto No.267 de 13 diciembre del 2000.

A.- El interrogante.

Al pie de la letra, "AD PEDEM LITTERAE", se nos dice:

"La presente tiene por objeto consultarle en relación a la Nota #219-01-816 del 9 de junio de 2001 emitida por el Administrador General de Ingresos de la provincia de Chiriquí en la cual se **nos informa que hemos sido**

multados en dos ocasiones, por la suma de B/.500.00 por no presentar los informes correspondientes a los cuales se refiere el Artículo 1 del decreto Ejecutivo #367 del 13 de diciembre de 2000.

Muy respetuosamente le solicitamos se sirva ilustrarnos al respecto y aclararnos sobre la legalidad o ilegalidad de la emitida adoptada con el municipio a nuestro cargo". (la negrita es nuestra)

Su consulta está motivada e informada de la imposibilidad de entender la razón jurídica por la cual el Municipio de Dolega, es sancionado con multas sucesivas por un organismo público como la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas.

En consideración a lo anterior, podemos afirmar que las situaciones consultadas giran en torno a lo siguiente:

1.- La explicación de la justificación del poder sancionador tributario del Ministerio de Economía y Finanzas, en contra de los agentes de retención fiscal, por la omisión en remitir los fondos pagados por los contribuyentes.

2.- La autonomía municipal frente a este poder sancionatorio tributario.

B.- Nuestra Opinión.

Es importante advertir que por lo complejo de la Consulta y lo variado de los temas por tratar, haremos un enunciado general respecto de la potestad sancionatoria en materia impositiva nacional y luego explicar nuestro criterio.

En este sentido, la materia a analizar es el llamado **poder sancionador tributario y la obligación de los agentes de retención Veamos:**

En Panamá la Dirección General de Ingresos tiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos que según la ley son gravados a favor de la Nación. Por lo tanto, ella es la destinataria legal tributaria de los impuestos a las ganancias y rentas, aunque estos provengan de funcionarios de organismos descentralizados, como lo son los funcionarios municipales.

Esto significa que si bien no existe una relación de naturaleza jerárquica entre el Ministerio de Economía y Finanzas y los Municipios, el Ministerio es el jefe de las autoridades locales en materia de recaudación y fiscalización del pago de los impuestos nacionales y todos los funcionarios locales de esa área, le deben respeto

y consideración. Este respeto significa en términos concretos, que se deben cumplir con las obligaciones impuestas por la ley tributaria nacional, en el sentido de cumplir con las responsabilidades como contribuyentes, agentes de retención, colaboradores en el cobro de impuestos, etcétera.

La anterior idea se sustenta en el principio de prevalencia de la ley nacional respecto de las actuaciones administrativas locales, pues como se sabe, el bienestar de la Nación ha de prevalecer sobre el de una determinada localidad.

Para el caso del impuesto sobre la renta, esta, se produce de cualquier fuente, ya sea de salarios pagados por empresas privadas o instituciones del Estado; y para cobrarla la Nación utiliza el sistema de agente de retención. Esto se establece en los artículos 694, 731 y 732 del Código Fiscal, veamos:

“Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto.

Artículo 731. Se establece el sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta en los casos estipulados en los artículos 732, 733 y 734 **y en todos aquellos casos que establezca el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro.**

El Órgano Ejecutivo reglamentará el procedimiento a seguir para la retención y proporcionará los formularios que deberán usarse. Las sumas retenidas deberán ser enviadas al funcionario recaudador del impuesto dentro del término señalado en cada caso y dicho funcionario deberá extender, a las personas que hacen la retención y el pago, los correspondientes recibos.

Este Artículo fue Modificado por el Artículo 8 de la Ley N° 9 de 23 de diciembre de 1964, publicada en la Gaceta Oficial N° 15.275 de 28 diciembre de 1964.

Por medio de la Sentencia de 3 de enero de 1995, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia declara que la frase "y en todos aquellos casos que establezca el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro" es Inconstitucional. Aparece en el Registro Judicial de enero de 1995.

Artículo 732. La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente, o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, de las instituciones autónomas o municipales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto del impuesto sobre la renta, y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

Las deducciones que así haga la Contraloría no serán consideradas como disminuciones en el monto de los respectivos sueldos; por tanto, estarán sujetos también al pago del impuesto, deducido y retenido en la forma expresada, todos los empleados públicos cuyos sueldos no puedan ser deducidos durante un período determinado conforme a la Constitución Nacional o a las Leyes especiales.

Este Artículo fue Restablecido por el Artículo 2 de la Ley N° 50 de 12 de diciembre de 1984, publicada en la Gaceta Oficial N° 20.208 de 19 de diciembre de 1984.

La obligación de los agentes de retención del impuesto sobre la renta, básicamente son las personas naturales o jurídicas que por disposición de la ley fiscal, tienen la obligación de retener, con motivo de pagos, cobros u otras operaciones de dinero, cierta cantidad fija o proporcional, por razón de impuestos, que luego debe enviarla o transferirla al Tesoro Nacional. Esta es una carga muy importante y por ello deben ser fiscalizados a fin de que cumplan con la obligación de remitir las sumas retenidas.

De acuerdo con la disposición transcrita, la Contraloría y las entidades autónomas, como el Municipio de Dolega; son agentes de manejo del impuesto sobre la renta.

El cumplimiento de esta obligación de devolución de los dineros retenidos, no solo se le deja a la buena fe de los agentes de retención, sino que se le impone severas sanciones a aquella persona que no cumpla con dicha carga de remisión.

La normativa tributaria que impone obligaciones, requiere necesariamente el complemento de la sanción correlativa para el caso de incumplimiento, so pena de perder su calidad de norma jurídica.¹

Esta sanción es de carácter legal, pues es el Código Fiscal quien en sus artículos 756, 756^a, 757 y 758 la establece, veamos:

“Artículo 756. Serán sancionados con multa de diez (10) a mil (1,000) balboas todos los funcionarios públicos lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas a quienes la autoridad fiscal competente requiera la presentación de informes o documentos de cualquier índole relacionados con la aplicación de este impuesto y no los rinda o presente dentro del plazo razonable que les señale.

Los **funcionarios** públicos o particulares que infrinjan cualquiera de las disposiciones del Capítulo VI de este título incurrirán en multa de diez (B/.10.00) a mil (B/.1,000.00) balboas.

Parágrafo. La información a que se refiere la presente **disposición** se limita a aquellos actos de comercio tales como los define la Ley.

Este Artículo fue Modificado por el Artículo 13 de la Ley N° 9 de 23 de diciembre de 1964, publicada en la Gaceta Oficial N° 15.275 de 28 de diciembre de 1964.

“Artículo 756-A. Tanto las personas naturales o **jurídicas** que realicen operaciones exteriores exentas, como aquéllas obligadas a llevar contabilidades separadas en razón de su actividad, deberán presentar oportunamente a la autoridad fiscal, los informes y documentos que ésta les solicite, relacionados con sus operaciones.

¹ Instituciones de Derecho Tributario de Ramón Valdés Costa, pagina 21.

Por el **incumplimiento** injustificado de esta obligación serán sancionados con multa de mil balboas (B/.1,000) hasta cincuenta mil balboas (50,000)".

Este Artículo fue Adicionado por el Artículo 4 de la Ley N° 62 de 19 de septiembre de 1996, publicada en la Gaceta Oficial N° 23.128 de 23 de septiembre de 1996.

"Artículo 757. Cuando se aplique cualquiera de los tres artículos anteriores y la infracción sancionada se siga cometiendo, se seguirá imponiendo la multa sucesivamente hasta que tal conducta cese, pudiéndose imponer la multa nuevamente tantas veces se repita la infracción".

Este Artículo fue Modificado por el Artículo 5 de la Ley N° 62 de 19 de septiembre de 1996, publicada en la Gaceta Oficial N° 23.128 de 23 de septiembre de 1996."

La sanción al infractor de esta obligación, además de estar establecida en la ley fiscal pretranscrita, al tenor de su tercer considerando, ella (la sanción), debería estar establecida en el Decreto Ejecutivo 267² de 13 de diciembre de 2000, publicado en la Gaceta Oficial numero 24, 202 de 18 de diciembre de 2000, en donde se dispone lo siguiente:

"Decreto Ejecutivo No. 267 de 13 de diciembre de 2000

Considerando:

"...

Que es deber de los contribuyentes presentar informes a la Administración Tributaria relacionados con los hechos gravados y la causación de los tributos naciones, establecidos en los artículo 756, 756-A y 757 del Código Fiscal la sanciones por el no suministro de los informes y documentos solicitados.

² Es importante advertir que si este Decreto no tuviera un respaldo de tipo legal, como lo es el artículo 731 del Código Fiscal, podría ser tildado de inconstitucional, según lo ha expresado el Fallo de tres (3) de enero de mil novecientos noventa y cinco (1995), proferido por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia.

"Artículo Primero. Las Entidades Públicas, incluyendo las Autónomas y Semi-autónomas y los Municipios, así como las personas naturales y jurídicas que deban presentar declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, que durante el año anterior tuvieron Ingresos Brutos superiores a B/.1,000,000.00 y/o a diciembre 31 del mismo, tuvieron Activos Totales superiores a B/. 3,000,000.00, deberán informar a la Dirección General de Ingresos, en medio magnético dentro de los 15 primeros días de cada mes y en forma detallada, el monto de los pagos o abonos a cuenta efectuados a favor de terceros durante el mes anterior, que constituyan erogaciones, costos o gastos para quien informa, o le otorguen derecho a crédito fiscal, o constituyen ingreso gravable para quien lo reciba.

Están igualmente sujetos a esta **obligación las personas naturales y jurídicas que** exploten con ánimo de lucro, en y desde oficinas establecidas en el territorio de la República de Panamá, actividades que generen renta que, de acuerdo con las normas fiscales correspondientes, no se consideren producidas dentro del territorio nacional y que, en consecuencia, no tengan la obligación de presentar declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta; que durante el año anterior tuvieron Ingresos Brutos superiores a B/. 1,000,000.00 y/o a diciembre 31 del mismo, tuvieron Activos Totales superiores a B/. 3,000,000.00. También están obligadas las Asociaciones Civiles, las Fundaciones, las Organizaciones Sociales de Trabajadores y Empleadores, las Cooperativas, las Asociaciones de Ahorro y Préstamos y además entidades que, por no tener flne8'de lucro, no son contribuyentes del Impuesto Sobre la' Renta, si durante el año anterior tuvieron Ingresos Brutos superiores a B/.1,000,000,00 y/o a diciembre 31 del mismo, tuvieron Activos Totales superiores a B/. 3,000,000.00".

"Artículo Segundo. El suministro de la Información de que trata el artículo 1 del presente Decreto, debe realizarse a partir del 16 de diciembre del presente año para las operaciones del mes. de noviembre, y así sucesivamente para las. operaciones de los meses siguientes".

"Artículo Tercero. Las operaciones que sean informadas en cumplimiento del Artículo 1 del presente Decreto, no deberán Incluirse en el informe anual establecido en el Decreto No. 220 de 26 de noviembre de 1992 y en el

artículo 174 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el artículo 46 del Decreto Ejecutivo No. 274 de 29 de diciembre de 1995. No estarán obligados a presentar el mencionado informe anual, los contribuyentes que presenten la totalidad de la información en forma mensual de acuerdo a lo establecido en el presente decreto”.

“Artículo Cuarto. El Incumplimiento de la obligación establecida en el Artículo 1 del presente Decreto, dará lugar a la imposición de multa de diez (B/.10.00) a mil (B/.1,000.00) balboas, de conformidad con lo establecido en el artículo 756 del Código Fiscal”.

En esta disposición reglamentaria se contemplan en realidad dos situaciones distintas, de la llamada obligación de retención. Estas son:

1. Por un lado se exige a las entidades públicas que le paguen o cancelen a terceros, dineros en relación con gastos o costos, a fin de detectar si ese tercero ha omitido en sus respectivas declaraciones dicha información, para con ello evadir el pago del Impuesto sobre la renta, y
2. Por otro lado, se establece la obligación a las empresas privadas, asociaciones, fundaciones, patronatos y toda entidad que realice actividades de carácter lucrativo o sin fines de lucro, a remitir esa información de los pagos, gastos a entidades fuera del territorio nacional.

Explicado lo anterior, la sanción no está orientada a la falta de remisión de los dineros o fondo objeto del impuesto sobre la renta, según se debería esperar, por la directa referencia del considerando tercero a las disposiciones relativas a la retención del impuesto sobre la renta; sino que se orienta, en términos generales, a la falta de suministro de información relativa a pagos a terceros, con la finalidad de que se detecten los evasores de este impuesto.

Ahora bien, a no dudar, esta reglamentación surge de la necesidad de establecer los procedimientos de fiscalización y control de cobro del impuesto sobre la renta, y por ello debe ser cumplida por todos los entes públicos pues, de no cumplirse con ella o en caso de mora en su remisión, se deberá cubrir por medio de multas sucesivas. Es decir, que estas medidas se adoptan para mejorar la fiscalización de los tributos nacionales, lo cual a su vez exige que se suministre en fecha oportuna la información requerida por la ley y la Dirección General de Ingresos, en materia impositiva.

Nos parece que si su municipalidad no ha remitido dicha información, se debe procurar que se haga. Ahora, si su municipio no ha ingresado las sumas que va de un millón de balboas, (B/.1,000,000.00) a diciembre 31 del año pasado o tuviera activos totales superiores a los tres millones de balboas (B/.3,000,000.00) debería quedar exenta de la obligación del suministro de esta información. Es decir, que no importa tanto si el Municipio de Dolega cuenta con un Presupuesto de funcionamiento de tan solo cuatrocientos cuarenta y dos mil, balboas anuales; sino que importante es lo que ha podido gastar y, es el caso específico de Dolega, si cuenta con activos que superen los tres millones de balboas.

Si no se cumple con estas dos condiciones, como se ha dicho, las autoridades del Municipio de Dolega deben oponerse al pago de la multa, por medio de las acciones legales correspondientes.

Conclusión.

Aun a pesar de que el Decreto Ejecutivo 267 del 2000, no desarrolla la forma de exigir de los agentes de retención los dineros recaudados; a no dudar, si es hábil para exigir que los entes públicos como los municipios, remitan a la Dirección General de Ingresos, la información tendiente a identificar los gastos y pagos realizados a terceros. Esto es así, ya que el Decreto tiene sustento legal en el artículo 756 del Código Fiscal, y además está orientado a detectar la evasión de impuestos.

En este sentido, si el Municipio de Dolega tiene activos de más de tres millones de balboas, debe cumplir con la obligación de pagar la multa y además remitir la información requerida por el Administrador General de Ingresos.

Ahora bien, si no se cumple con el supuesto de tener esos activos o de tener ingresos superiores a un millón de balboas, deben las autoridades de Dolega, acercarse a los funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas a fin de oponerse tanto al pago de la sanción, como al suministro de información.

Con la pretensión de haber colaborado con su despacho, quedamos de usted,

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/15/hf.