

UNIVERSIDAD CATOLICA SANTA MARÍA LA ANTIGUA

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Tesis de Licenciatura

**LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA  
EN EL ESTADO DE DERECHO**

Presentada por:

Stella Alexandra Finlayson Lorenzetti

C.I.P. 8-935-1431

Director de Tesis:

Julio César Pérez

Panamá

**2022**



Este obra está bajo una licencia de Creative Commons  
Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional

doi del documento  
<https://doi.org/10.37387/speiro.tl.564>

## **Dedicatoria**

*A mis padres, Marcia y Antonio.*

*A mis hermanas, Isabella y Liann.*

## **Agradecimientos**

*Al profesor Julio César Pérez, por creer en mí y ser mi guía durante este proceso.*

*A mis tíos Rafa y Marion, por todo el conocimiento que me compartieron.*

*A mis demás familiares y amigos, por su apoyo incondicional.*

**Resumen:** La potestad tributaria es una facultad esencial del Estado que ha estado presente de diversas formas desde el inicio de las primeras sociedades políticas. Con la evolución del Estado hacia un Estado de Derecho, nacieron principios que alinearon su ejercicio a los nuevos ideales de ese nuevo Estado y que subsecuentemente, influyeron profundamente en el diseño de los sistemas tributarios de cada uno. Los principios tributarios constitucionales se han concebido entonces como una idea universal de justicia con un objetivo dual de proteger la organización estatal y a los ciudadanos en su calidad de contribuyentes. Esta investigación enfatiza concretamente en establecer a través de un análisis que explora la evolución del Estado como organización política social a lo largo de la historia, el impacto de dicha evolución en el ejercicio de la potestad tributaria y el desarrollo de estos principios de manera particular- el importante y complejo papel que tienen estos dentro de la creación de la normativa tributaria y su aplicación, a nivel tanto nacional como internacional, al ser el pilar fundamental del sistema tributario de todo Estado de Derecho.

**Abstract:** Tax power is an essential faculty of States that has been present at least in some form since the emergence of the first political societies. As States evolved to develop the rule of law, limits were created in order to ensure that the exercise of a State's tax power was aligned with the new ideals with which the rule of law was established. These limits, known today as tax principles, profoundly influenced the design of States' tax systems, following a universal idea of justice that sought to fulfil the dual objective of protecting both the State as an organization and the citizens that

contribute their taxes to it. This dissertation seeks to concretely establish—through an analysis that explores the evolution of the State as a social political organization through history, the impact of said evolution on the exercise of tax power and the development of tax principles specifically—the important and complex role these principles play within the creation of tax legislation and its application at the national and international level as a fundamental pillar of the tax system of every State ruled by law.

## Índice

<b>Introducción</b> .....	1
<b>Metodología</b> .....	4
<b>Capítulo 1: El Estado de Derecho y la potestad tributaria</b> .....	5
<b>1.1. El Estado y el Estado de Derecho</b> .....	5
1.1.1. Las primeras sociedades humanas .....	5
1.1.2. El nacimiento de las sociedades políticas .....	6
1.1.3. El sistema feudal.....	11
1.1.4. El Estado Moderno .....	14
1.1.5. Concepto de Estado.....	20
1.1.6. Concepción y definición del Estado de Derecho.....	22
<b>1.2. La potestad tributaria</b> .....	27
1.2.1. Tributos en las primeras sociedades políticas .....	27
1.2.2. La potestad tributaria durante la etapa feudal .....	38
1.2.3. La potestad tributaria en el Estado Moderno .....	40
1.2.4. La potestad tributaria en la actualidad.....	44
1.2.4.1. Fundamento de la potestad tributaria.....	44
1.2.4.2. Concepto de potestad tributaria .....	46
1.2.4.3. Características de la potestad tributaria.....	49
1.2.4.4. La división de poderes y la potestad tributaria .....	51
1.2.4.4.1. El Órgano Legislativo .....	52
1.2.4.4.2. El Órgano Ejecutivo.....	54
1.2.4.4.3. El Órgano Judicial .....	56
1.2.4.5. Tipos de potestad tributaria.....	58
1.2.4.5.1. Potestad tributaria originaria .....	58
1.2.4.5.2. Potestad tributaria derivada .....	60
<b>Capítulo 2: Límites al ejercicio de la potestad tributaria en el Estado de Derecho</b> .....	63

2.1. Los principios constitucionales tributarios.....	64
2.1.1. Doble papel de los principios constitucionales en materia de tributación .....	65
Capítulo 3: Límites constitucionales a la potestad tributaria a nivel Legislativo y	
Administrativo.....	67
3.1. Principio de legalidad tributaria .....	68
3.1.1. Formas de aplicar el principio de legalidad tributaria .....	70
3.1.2. Principio de legalidad tributaria en la faz aplicativa.....	73
3.1.3. Relación del principio de legalidad tributaria con otros principios .....	74
3.1.4. Alcance general del principio de legalidad tributaria.....	76
3.1.5. El principio de legalidad tributaria en Panamá .....	77
3.1.5.1. Constitución Nacional.....	77
3.1.5.2. Código de Procedimiento Tributario .....	81
3.2. Principio de capacidad económica.....	86
3.2.1. Faceta objetiva y subjetiva del principio de capacidad económica .....	89
3.2.2. El principio de capacidad económica y el mínimo vital.....	90
3.2.3. Relación entre el principio de capacidad económica y el principio de	
progresividad.....	91
3.2.4. Implicaciones de la aplicación del principio de capacidad económica. 93	
3.2.5. Principio de capacidad económica en Panamá.....	94
3.2.5.1. Constitución Nacional.....	94
3.2.5.2. Código de Procedimiento Tributario .....	96
3.3. Principio de igualdad tributaria .....	97
3.3.1. Principio de igualdad tributaria en la faz aplicativa .....	99
3.3.2. Relación del principio de igualdad tributaria con otros principios....	100
3.3.3. Principio de igualdad tributaria en Panamá .....	102
3.3.3.1. Constitución Nacional.....	102
3.3.3.2. Código de Procedimiento Tributario .....	105
3.4. Principio de no confiscatoriedad tributaria.....	107
3.4.1. Principio de no confiscatoriedad tributaria y la propiedad privada.....	108
3.4.2. Diferencia entre el principio de no confiscatoriedad y el proceso de cobro	
coactivo.....	109

3.4.3. Relación del principio de no confiscatoriedad tributaria con otros principios .....	110
3.4.4. El principio de no confiscatoriedad tributaria en Panamá .....	112
3.4.4.1. Constitución Nacional.....	112
3.4.4.2. Código de Procedimiento Tributario .....	115
3.5. Incumplimientos que afectan la efectividad de los principios constitucionales tributarios .....	116
3.5.1. Faltas procesales por parte de la Administración tributaria .....	118
3.5.1.1. Resolución de solicitudes de No Aplicación del CAIR.....	120
3.5.1.2. Resolución de solicitudes de cesión de créditos fiscales .....	124
3.5.2. Dilación en la resolución de solicitudes de devolución de créditos fiscales a favor del contribuyente.....	130
3.5.3. Reconocimiento de incentivo fiscal en materia de turismo .....	136
<b>Capítulo 4: Mecanismos para asegurar el cumplimiento de los límites a la potestad tributaria.....</b>	<b>142</b>
4.1. Guarda de la integridad de la Constitución.....	142
4.1.1. Principio de Supremacía Constitucional.....	142
4.1.2. Control de constitucionalidad .....	144
4.1.2.1. Procesos a través de los cuales se asegura el control de constitucionalidad objetivo en Panamá.....	147
4.1.2.1.1. Acción de inconstitucionalidad .....	147
4.1.2.1.2. Consulta o advertencia de inconstitucionalidad .....	150
4.1.2.1.3. Objeción de inexecuibilidad.....	153
4.1.3. Control de legalidad.....	158
4.1.3.1. Procesos a través de los cuales se asegura el control de legalidad .....	160
4.1.3.1.1. Acción contencioso-administrativa de nulidad.....	160
4.1.3.1.2. Acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción .....	165
<b>Capítulo 5: Límites a la potestad tributaria en el derecho comparado.....</b>	<b>168</b>
5.1. República de Colombia.....	169
5.1.1. Colombia como Estado de Derecho .....	169
5.1.2. Límites a la potestad tributaria en Colombia .....	171

5.1.2.1.	<b>Principio de legalidad tributaria</b> .....	171
5.1.2.2.	<b>Límites materiales a la potestad tributaria en Colombia</b> .....	177
5.1.2.2.1.	<b>Justicia y equidad</b> .....	177
5.1.2.2.2.	<b>Principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad</b> .....	180
5.1.2.2.2.1.	<b>Principio de equidad</b> .....	180
5.1.2.2.2.2.	<b>Principio de eficiencia</b> .....	181
5.1.2.2.2.3.	<b>Principio de progresividad</b> .....	182
5.1.2.2.2.4.	<b>Principio de irretroactividad</b> .....	183
5.2.	<b>Reino de España</b> .....	183
5.2.1.	<b>España como Estado de Derecho</b> .....	183
5.2.2.	<b>Límites a la potestad tributaria en España</b> .....	184
5.2.2.1.	<b>Principio de legalidad tributaria</b> .....	184
5.2.2.2.	<b>Límites materiales al ejercicio de la potestad tributaria en España</b> .....	188
5.2.2.2.1.	<b>Principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad</b> .....	190
5.2.2.2.1.1.	<b>Principio de generalidad</b> .....	190
5.2.2.2.1.2.	<b>Principio de capacidad económica</b> .....	191
5.2.2.2.1.3.	<b>Principio de igualdad</b> .....	192
5.2.2.2.1.4.	<b>Principio de progresividad</b> .....	194
5.2.2.2.1.5.	<b>Principio de no confiscatoriedad</b> .....	194
5.2.3.	<b>Principios tributarios en la Ley General de Tributación</b> .....	195
5.3.	<b>República Argentina</b> .....	196
5.3.1.	<b>Argentina como Estado de Derecho</b> .....	196
5.3.2.	<b>Límites a la potestad tributaria en Argentina</b> .....	197
5.3.2.1.	<b>Principio de legalidad tributaria en Argentina</b> .....	197
5.3.2.2.	<b>Límites materiales al ejercicio de la potestad tributaria en Argentina</b> .....	200
5.3.2.2.1.	<b>Principio de generalidad</b> .....	200
5.3.2.2.2.	<b>Principio de capacidad económica</b> .....	201
5.3.2.2.3.	<b>Principio de proporcionalidad</b> .....	202
5.3.2.2.4.	<b>Principio de equidad</b> .....	204



5.3.2.2.5. Principio de no confiscatoriedad.....	205
5.3.2.2.6. Principio de igualdad.....	205
<b>Conclusión</b> .....	208
<b>Recomendaciones</b> .....	216
<b>Bibliografía</b> .....	223

## **Introducción**

La potestad tributaria constituye una de las facultades más importantes que posee un Estado, pues le permite crear e imponer tributos a sus particulares para sucesivamente, exigir su pago. Esta facultad posibilita el funcionamiento próspero, desde diversas perspectivas, del Estado como organización político social.

Ahora bien, la capacidad de crear tributos y cobrar su pago ha estado presente desde las primeras civilizaciones, sin instituirse como una facultad nueva de los Estados a partir de su nacimiento, propiamente. Sin embargo, la forma de ejercerla ha evolucionado radicalmente con el desarrollo de la sociedad política hacia un Estado de Derecho, mediante el cual se estipularon límites jurídicos al poder emanado del Estado y ejercido por las autoridades que lo representan.

En ese sentido, la potestad tributaria se convirtió en una potestad restringida, quedando sujeta a límites personificados a través de normas jerárquicamente superiores, que buscan, dualmente, proteger la organización estatal, así como los derechos de los particulares en calidad de contribuyentes dentro de esta materia invasiva de su patrimonio.

La presente investigación titulada “Límites al ejercicio de la potestad tributaria en el Estado de Derecho” está orientada a analizar dichos límites al ejercicio de la

potestad tributaria en el Estado de Derecho, enfocándonos en su utilización para la creación y aplicación de impuestos directos, con el último objetivo de determinar su alcance dentro del sistema tributario panameño, así como su interpretación doctrinal y, aplicación y desarrollo en otras jurisdicciones. Para ello, desarrollaremos cinco capítulos.

En el capítulo 1 expondremos y analizaremos la evolución histórica de la sociedad política hacia lo que hoy día conocemos como el Estado y el Estado de Derecho, cuestión que nos ayudará a comprender la evolución del ejercicio de la potestad tributaria a través de la historia y de sus límites, la cual subsiguientemente desarrollaremos. Estableceremos igualmente la concepción actual de la potestad tributaria y cómo se ha configurado dentro del marco del Estado de Derecho, demostrándonos este último punto, la influencia que ha tenido el diseño estatal en su ejercicio.

Dentro del capítulo 2 abarcaremos de manera general los límites actuales a la potestad tributaria en los Estados de Derechos.

Durante el capítulo 3 desarrollaremos los principios constitucionales tributarios de manera particular, desde una perspectiva doctrinal y, posteriormente, de acuerdo con el ordenamiento jurídico de Panamá. A partir de este análisis determinaremos el alcance que estos tienen dentro del sistema tributario panameño, principalmente en su

utilización para la creación y aplicación de los impuestos de carácter directo, según las disposiciones constitucionales, la Ley que los reconoce y fallos emitidos por los tribunales competentes. Adicionalmente, estableceremos a través de situaciones concretas si los principios se han asentado sólidamente en el sistema tributario panameño o si existen problemas concretos que impiden su desarrollo y cumplimiento efectivo.

Establecidos los principios, en el capítulo 4 explicaremos los mecanismos concretos que la legislación panameña brinda para su protección en aquellos casos en donde se demande su presunta violación.

Finalmente, en el capítulo 5 haremos un estudio de derecho comparado entre las legislaciones de Colombia, España y Argentina lo cual nos permitirá examinar cómo estas jurisdicciones han desarrollado los principios de acuerdo con sus fines estatales a partir de sus respectivas constituciones. A partir de este, demostraremos la universalidad de los principios hoy día, al adaptarse su aplicación e interpretación a los objetivos de cada país dentro del marco del Estado de Derecho.

## **Metodología**

La presente tesis “Límites al Ejercicio de la Potestad Tributaria en el Estado de Derecho” es una investigación de tipo bibliográfica, para cuya realización utilizamos un método de investigación sintético.

Empleamos el tipo de investigación bibliográfica, el cual se define como aquel sistema de investigación en el cual se obtiene información mediante la localización, identificación y revisión de diversos documentos como libros y artículos, con el objetivo de indagar sobre el origen y evolución de los principios constitucionales tributarios a lo largo de la historia y; cómo estos actualmente se ven reflejados en la legislación y actuación de las administraciones tributarias de los diferentes Estados de Derecho.

Por su parte, el método de investigación sintético, el cual es un proceso de razonamiento que permite reconstruir un todo mediante la reintegración de las diferentes partes que lo componen, a partir de los elementos bibliográficos analizados, nos permitió comprender los objetivos de los límites al ejercicio de la potestad tributaria y cómo estos han sido y en todo caso deben integrarse al sistema tributario de un Estado de Derecho.

## **Capítulo 1: El Estado de Derecho y la potestad tributaria**

El origen y desarrollo de la potestad tributaria están directamente relacionados con el nacimiento y la evolución del Estado como organización político-social al ser su creación un resultado directo de la decisión del hombre de organizarse en comunidad. Por ello, antes de profundizar en el ejercicio de la potestad tributaria dentro del Estado de Derecho es necesario que hagamos un análisis integral sobre el nacimiento y la evolución histórica del Estado hacia un Estado de Derecho, lo cual nos ayudará a comprender mejor tanto la evolución de la potestad tributaria en sí, como los motivos por los cuales esta se ha ido transformando hasta convertirse en lo que hoy concebimos como la potestad tributaria del Estado de Derecho.

### **1.1. El Estado y el Estado de Derecho**

#### **1.1.1. Las primeras sociedades humanas**

Se estima que las primeras sociedades o comunidades humanas conocidas se conformaron durante la Edad de Piedra, hace 2,59 millones de años aproximadamente.<sup>1</sup> Estas inicialmente se caracterizaron por poseer una ubicación constantemente cambiante, por la falta de reserva del ejercicio de la autoridad a una persona en particular y por la inexistencia de normas convivenciales estables en el tiempo. Dichas singularidades implicaron la ausencia de una articulación orgánica y estructural que

---

<sup>1</sup> QUINTERO, CÉSAR. **Principios de Ciencia Política**. (Editorial Monfer S.A., 5ed. 1991) (1952).

determinara quién mandaba y quienes obedecían y, el establecimiento de planes que aseguraran propósitos específicos para sus habitantes.<sup>2</sup>

La evolución de estos grupos, no obstante, conocidos a lo largo de la historia como hordas, clanes, tribus y confederaciones tribales, caracterizada por avances como el asentamiento de sus habitantes en territorios definidos; la formación de una sociedad más piramidal y estructurada; la práctica de actividades económicas como el trueque y; el establecimiento de “jefes de grupo” perdurables en el tiempo, constituye el primer paso hacia el establecimiento de las primeras sociedades políticas en el mundo.<sup>3</sup>

### **1.1.2. El nacimiento de las sociedades políticas**

La formación de las sociedades políticas fue el resultado de consecuencias como una mayor y mejor delimitación territorial y poblacional; la necesidad de institucionalizar el sistema de producción, propiedad, redistribución e intercambio de bienes económicos; y asegurar la protección y supervivencia de las comunidades,<sup>4</sup> convirtiéndose en prioridad desarrollar una estructura que permitiese cumplir los objetivos anteriormente descritos y a su vez reducir el riesgo de conflictos constantes que acarrea vivir en sociedad.

---

<sup>2</sup> GARCÍA TOMA, VÍCTOR. **Teoría del Estado y Derecho Constitucional** (Editorial Adrud 3ed. 2010) (2005).

<sup>3</sup> Íd., p. 45.

<sup>4</sup> Íd., p. 46.

Todo ello impulsó inevitablemente la aparición y definición de dos roles sociales: el primero, encargado de organizar y controlar las actividades socioeconómicas mediante el uso de una energía social denominada “poder” y; el segundo, responsable de realizar las actividades productivas y de obedecer las órdenes del primer grupo.<sup>5</sup> Esta nueva relación basada en un vínculo de poder y subordinación, es lo que propiamente dio nacimiento a las primeras sociedades políticas en el mundo dentro de la zona oriental de Mesopotamia y Egipto y, las que conformaron las civilizaciones griega y romana.

Las sociedades que se desarrollaron en el Oriente, quienes se unificaron para formar imperios como el egipcio y babilónico, rompieron las estrechas e inestables bases organizacionales que caracterizaron a las comunidades tribales, lo que por ejemplo en Egipto, supuso la necesidad de crear lo que se considera como las primeras Administraciones públicas profesionalizadas del mundo.<sup>6</sup>

El ejercicio de su poder político se caracterizó por centralizarse a través de figuras autocráticas y despóticas, revestidas de una superioridad que clamaban como divina e ilimitada.<sup>7</sup> Esto aunado a la extensión territorial que lograron, hizo del sistema

---

<sup>5</sup> BLAVIA ESQUIROL, ANTONIO. **Evolución del Pensamiento Político** (Editorial Equinoccio 1992).

<sup>6</sup> CASTILLO, MARA. Territorio, **Economía y Simbolismo en el Egipto Faraónico** <https://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1409/egipto-faraonico.htm> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

<sup>7</sup> TORRES CUENCA, XAVIER. **La relación entre divinidad y realeza en Egipto y Mesopotamia durante el III milenio** (2021) (Trabajo de Investigación para Maestría, Universidad de Catalunya).



centralizado e ilimitado uno eventualmente inefectivo para esta sociedad, tanto desde una perspectiva fiscalizadora como desde un punto de vista de unidad y lealtad de las poblaciones dentro de las cuales hubo una marcada clasificación de clases sociales y privilegios hacia unos pocos.

La civilización griega por su parte se organizó en ciudades-Estado, a las cuales se les denominó “polis”, que a diferencia de los imperios, fueron comunidades políticas conformadas por una sola ciudad y políticamente independientes de las ciudades aledañas.<sup>8</sup> En Grecia este modelo surgió propiamente durante la época arcaica en el año 800 a.C.<sup>9</sup>

La independencia de cada ciudad-Estado hizo que cada una tuviese una forma particular de ejercer su poder político, siendo el caso más significativo el de Atenas, quien estableció durante el 508 a.C. la forma de gobierno democrática siendo la primera en permitir la incidencia de todos sus ciudadanos en las decisiones políticas y jurídicas de la polis. Esta forma de gobernar nació del rechazo de los atenienses hacia la tiranía, de la cual habían sido víctimas anteriormente.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Real Academia Española Diccionario Online. Definición de Polis, (2021) <https://dle.rae.es/polis?m=form> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

<sup>9</sup> MONTOYA, JUAN JAVIER. **Las ideas sobre el hombre en la Grecia antigua**, 15 **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión** 213, 223 (2007).

<sup>10</sup> STRUVE, V.V. **La Historia de la Antigua Grecia** (I) (Editorial Cátedra1985).

En cuanto a su población, la forma de organización de ciudad-Estado ayudó a mantener una mejor cohesión social que la observada en los imperios, lo cual permitió que se asentara un gobierno sustentado en las costumbres sociales determinadas. Esto hizo de las ciudades-Estado de Grecia las primeras sociedades con un sentido de propiedad y civismo, en las cuales sus pobladores sintieron cierto grado de pertenencia.<sup>11</sup> Lo anterior, sin embargo, no hizo que desaparecieran las evidentes diferencias sociales que igualmente afectaron el modelo político al no haber bases consolidadas que limitaran el ejercicio del poder político.

Los romanos por su parte, como sociedad política precursora, influyeron también significativamente en la concepción actual de Estado al instituir la República Romana durante el año 509 a.C., la cual fue oficialmente sustituida por la organización imperial en el 27 a.C. con la ascensión al poder de Augusto.<sup>12</sup>

La era romana republicana se caracterizó por no centralizar el poder absoluto en un rey o emperador, por medio de la implementación y desarrollo de instituciones como el Senado, las Asambleas y las Magistraturas que permitieron la incidencia de los ciudadanos romanos en la política. La República estableció un sistema que evitó los abusos de poder al separar las funciones gubernamentales y al consignar los cargos públicos como colegiados, electivos y temporales.

---

<sup>11</sup> Íd., p. 119.

<sup>12</sup> SYME, RONALD. **La Revolución Romana** (Editorial Planeta 2020) (1939).

Esta forma de gobernar, la cual prosperó por más de 400 años, no estuvo ausente de problemas, dados principalmente por la lucha de clases entre los patricios, clase alta que conformó el Senado, y los plebeyos, quienes compusieron las Asambleas con considerable menos poder que los anteriores. La exclusión de los plebeyos provocó una serie de conflictos sociales que terminaron con una igualación de los derechos políticos entre patricios y plebeyos en el siglo III a.C.<sup>13</sup> La República de Roma, sin embargo, fue sustituida por una organización imperial resultado de la rápida y decisiva expansión territorial de los romanos, que dejó obsoleto el modelo republicano.

La organización imperial a pesar de que fue un retroceso en cuanto al ejercicio de poder político al centralizar el poder en una sola persona, conocida como el César, se caracterizó por su gran eficiencia administrativa, por su labor pacificadora sin paralelo y por su sentido práctico de organización,<sup>14</sup> que hicieron que el Imperio sobreviviera por siglos posteriores, hasta su subsiguiente caída relacionada a la falta estable del ejercicio del poder dentro de sus territorios.

Como observamos, estas sociedades aportaron elementos significativos a la concepción actual de Estado. Su ejercicio del poder político, no obstante, se caracterizó por ser inestable, cambiante y totalmente arbitrario de acuerdo con el estatus social de los individuos y la personalidad de la autoridad de turno al no existir límites

---

<sup>13</sup> KOVALIOV, S.I. **Historia de Roma** (Editorial Akal 6ed. 2007) (1948).

<sup>14</sup> Supra 1, p.125.

consolidados, constituyendo la violencia como principal manera de mantener el control sobre la población subordinada. Realmente a pesar de que hubo comunidades con momentos esporádicos de igualdad y libertad, la ausencia de directrices y límites al ejercicio del poder político produjeron más adelante que todas estas sociedades desaparecieran al no estar asentadas sobre estructuras lo suficientemente sólidas y no contar con apoyo de gran parte de la población tratada bajo parámetros de desigualdad.

### **1.1.3. El sistema feudal**

Con la caída del Imperio Romano de Occidente en el 476 d.C., las organizaciones políticas anteriores, entiéndase imperios y ciudades-Estado, entraron en una severa crisis. Esta crisis, cuya génesis los historiadores no han podido determinar con exactitud,<sup>15</sup> provocó la formación del denominado sistema feudal.

El sistema feudal fue un sistema caracterizado por la descentralización del poder político en el cual existieron varios centros de poder de carácter fundamentalmente militar, ligados por pactos de auxilio recíproco. Pese a ello, cada uno de estos contó con singulares instrumentos de coacción. Es esencial recalcar que este poder político iba unido al dominio de la tierra como principal recurso productivo,<sup>16</sup> ejercido por el señor feudal, a quien se le otorgaba por formar parte de

---

<sup>15</sup> VALLES, JOSEP; MARTÍ I PUIG, SALVADOR. **Ciencia Política: Un Manual** (Editorial Planeta 3ed, 2015) (2000).

<sup>16</sup> Íd.

una nobleza hereditaria o mantener lazos de parentesco. Las tierras a su vez eran habitadas por hombres libres, quienes a cambio de protección y un lugar en donde vivir, debían trabajar y ser leales a su señor feudal. Esta relación es conocida como relación de vasallaje.<sup>17</sup>

A pesar de los numerosos problemas que acarreó este sistema, los cuales detallaremos a continuación, este impulsó uno de los sucesos más importantes en cuanto a la historia y evolución hacia el Estado como organización política-social, como fue la institución de la Carta Magna de 1215. Con esta, por primera vez en la historia se intentó limitar el poder político de un rey mediante una serie de artículos que pretendieron condicionar muchas de sus decisiones al escrutinio y subsecuente aprobación de un cuerpo representativo.

Este documento fue un intento de resolver un conflicto específico en Inglaterra con el Rey Juan I, al este cometer una serie de desaciertos que incluyeron desencuentros con el Papa Inocencio III y territorios no recuperados frente a Francia, sujeto a una posible invasión por parte de la última.<sup>18</sup> Los señores feudales y obispos se revelaron en contra del rey por las altas contribuciones exigidas para financiar la guerra y los pocos resultados que este en general había obtenido dentro de la misma. El rey, por

---

<sup>17</sup> Enciclopedia online, Concepto de Feudalismo, (2013) <https://concepto.de/feudalismo/> (Última vez visitado el 28 de noviembre de 2021).

<sup>18</sup> EVANGELISTA, MARÍA CLARA. **A 800 años de la Carta Magna de 1215** (2015) (Trabajo de Investigación para Especialización en Derecho Constitucional, Universidad Nacional de La Plata).

ende, con el objetivo de obtener la cooperación de esas figuras elementales para continuar prósperamente en el poder, no tuvo más remedio que hacer un acuerdo con aquellos, cuyo contenido representa el articulado de la Carta Magna. Dicha Carta contenía una serie de artículos misceláneos, que, en esencia, limitaban el poder político con el que formalmente contaba el rey.<sup>19</sup>

Pese a lo anterior, la Carta Magna de 1215 fue últimamente renegada por el rey, al apoyarse en una negociación política con el Papa mediante la cual arreglaron sus diferencias con importantes concesiones. De esta manera, Inocencio III declaró la Carta como nula, mas esta no desapareció de la historia pues fue readaptada en diferentes ocasiones (no en su totalidad) por los gobernantes que siguieron a Juan I y abrió un debate importante sobre los límites de poder que debe tener un gobernante sobre su pueblo, asentando ideas significativas como la necesidad de una “ley fundamental”, por medio de la cual se protegieran los derechos y libertades de los hombres.<sup>20</sup>

Por tal razón, la organización feudal comenzó a desgastarse debido a la ineficiencia e injusticia que algunos percibían de semejante fraccionamiento del poder político. Hechos que siguieron, como el resurgimiento del comercio, el cual se había estancado por la práctica de la subsistencia propulsada durante el feudalismo; la

---

<sup>19</sup> BINGHAM, TOM. **The Rule of Law** (Editorial PenguinBook 2ed. 2011) (Allen Lane 2010).

<sup>20</sup> Íd., p. 30-32.

consolidación de una nueva aristocracia comercial conocida como la burguesía, quien no pertenecía a la clase alta, pero con un gran y eventual poder económico y; la realización de los reyes de la fragmentación de su poder, fueron algunas de las causas que produjeron la inevitable decadencia del sistema feudal a partir del siglo XIV d.C.<sup>21</sup> Con ello, los reyes respaldados por la burguesía, impulsaron arduas campañas con el fin de recuperar las tierras cedidas a la nobleza, buscando concentrar el poder político fragmentado.

#### **1.1.4. El Estado Moderno**

Con la subsecuente decadencia y caída del feudalismo apareció formalmente la organización estatal alrededor de los siglos XV y XVI d.C.<sup>22</sup>

En su primera etapa, esta nueva organización fue conocida como el Estado absoluto al concentrar todo el poder en una sola figura, el monarca o soberano.<sup>23</sup> La construcción del Estado equivalió a un proceso gradual de apropiación de los medios de dominación política, que durante el feudalismo se hallaban dispersos entre diversos agentes: producción legal, administración de justicia, recaudación fiscal, recursos militares y relaciones diplomáticas.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> QUINTERO, Supra 1, p.128.

<sup>22</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, Supra 15, p. 87.

<sup>23</sup> MÍGUEZ, PABLO. **El Nacimiento del Estado Moderno y los Orígenes de la Economía Política**, 22 Revista de Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas 1, 2 (2009).

<sup>24</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, Supra 15, p. 88.

Esta nueva organización que avocó por la concentración total del poder, logró consolidarse exitosamente por hechos como la aceptación de una determinada concepción ideológica capaz de justificar la denominación centralizada, impulsada por figuras como Maquiavelo, Hobbes y Boadín que difundieron una determinada visión del mundo clásico y moderno en contra de la fragmentación de poder que representó el feudalismo, evocando una unidad política que pudiese asegurar un poder político único y; la consolidación del comercio a larga distancia que amplió el marco territorial de las transacciones mercantiles, convirtiéndose en una prioridad garantizar la seguridad de dicho trayecto.<sup>25</sup>

El punto de estabilización de un sistema de Estados absolutistas se dio durante la paz de Westfalia, en donde se reconocen los denominados Estado-nación mediante los cuales se instaura el principio de integridad territorial como fundamento para la existencia de un Estado.<sup>26</sup> Este principio en términos sencillos, prohibió la interferencia de poderes externos sobre el territorio de un Estado, dotándolo de soberanía sobre sí mismo. Esto buscó acabar con cualquier propósito de dominación de un territorio sobre otro que por milenios caracterizó las relaciones entre los pueblos y las grandes civilizaciones.

---

<sup>25</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, *Supra* 15, p. 87-91.

<sup>26</sup> FERNÁNDEZ, WILSON; GONZÁLEZ, HERNÁN. **Conflictividad y órdenes mundiales: la Paz de Westfalia y la inauguración del sistema internacional contemporáneo** 8, *Revista de Teoría Política Contemporánea* 48, 62-63 (2018).



Bajo el nuevo Estado, la relación básica política fue la que se estableció entre los súbditos y el monarca. Las acciones y decisiones del monarca no estuvieron sujetas a restricciones legales externas, ni a mecanismos de control popular. El derecho se convirtió en la expresión de la voluntad del rey. Igualmente, todas las funciones políticas fueron asumidas por la monarquía. La concentración de poder en el soberano fue compatible con la delegación o cesión de estas funciones en otras autoridades, más estas ejercieron su competencia como meros representantes del monarca. Desde una perspectiva económica, el control del rey fue similar a la delegación de funciones a sus autoridades, al conceder monopolios, concesiones y privilegios a grupos o gremios específicos de su preferencia.<sup>27</sup>

El Estado absolutista, no obstante, promovió la inconformidad en muchos sectores de la sociedad de la época. Situaciones, como gastos excesivos en guerras sobre las cuales el pueblo no tenía ningún tipo de interés; el despilfarro de los fondos públicos; la excesiva carga fiscal que soportaron los pertenecientes a las clases no privilegiadas y; la propagación del movimiento cultural e intelectual conocido como la Ilustración, en donde se desarrollaron ideales como la libertad y el progreso, condujeron hacia la consecuente caída de los regímenes absolutistas, frente al clamor del pueblo por su libertad e igualdad.

---

<sup>27</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, *Supra* 15, p. 92-93.

En Inglaterra, por ejemplo, ocurrió la Revolución Inglesa entre los años 1642 y 1688. Durante este periodo, sucedieron tres guerras civiles que surgieron propiamente entre los partidarios de la corona inglesa, a favor del gobierno absolutista, y los parlamentarios, que intentaban limitar el poder real.<sup>28</sup> Esos enfrentamientos culminaron con el derrocamiento del absolutismo en Inglaterra y la instauración de la monarquía parlamentaria. Con ello se proclamó la Declaración de Derechos de Inglaterra de 1689 en la cual se restringieron los poderes del rey: ya no podían suspender las leyes, crear impuestos a libre albedrío o mantener un ejército permanente durante tiempos de paz sin el permiso del parlamento.<sup>29</sup>

En Francia ocurrió la caída “definitiva” de la monarquía del “Ancien Régime”. Luis XVI no pudo resolver ni con los mejores financieros de su época los crecientes desajustes sociales y económicos, resultado del sistema político de la época que como ya bien expusimos causó una marcada desigualdad social. Es conocido, que el cúmulo de estos problemas desató la Revolución Francesa de 1789, la cual dio como resultado la creación de la Asamblea Nacional, el derrocamiento de la monarquía y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> MORRILL, JOHN. **La Naturaleza de la Revolución Inglesa**, 17 Revista Pedralbes 289, 291-300 (1997).

<sup>29</sup> BINGHAM, Supra 19, p. 52-56.

<sup>30</sup> SOBOUL, ALBERT. **La Revolución Francesa** (Editorial Oikos-Tau S.A. 1981).

Estos movimientos no se limitaron a territorios europeos al ocurrir también en las colonias británicas en Norteamérica. En ellas, los colonos norteamericanos se rebelaron en contra de la falta de representación dentro del parlamento inglés, cuyas decisiones incidían sobre sus colonias. Esto tuvo como consecuencia una larga y violenta guerra que dio como resultado la formal independencia de Estados Unidos de Gran Bretaña en 1776.<sup>31</sup>

Esta serie de revoluciones dieron nacimiento a un nuevo tipo de organización política-social, conocida como el Estado liberal, en el cual se eliminó la relación política entre soberano omnipotente y súbdito sumiso, convirtiéndose este último en un ciudadano protegido, vigilante y dispuesto a intervenir en la vida política. Su posición dejó de depender de su origen familiar o de privilegios concedidos por el monarca.

La producción de las leyes se convirtió en la principal arma de defensa de los derechos del hombre al estas no reflejar más la voluntad de una persona específica, y sí la expresión de la voluntad general. Esto comprometió el poder estatal, que no fue más ilimitado o absoluto, convirtiéndose ahora el Estado en un Estado de Derecho.<sup>32</sup>

A fin de garantizar la limitación anterior, se consolidaron pensamientos filosóficos de índole político que impactaron el diseño de gobierno de los Estados,

---

<sup>31</sup> BOSCH, AURORA. **Historia de Estados Unidos 1776-1945** 9-24 (Editorial Planeta, 2019) (2005).

<sup>32</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, Supra 15, p. 94.

como la división de los poderes gubernamentales en tres diferentes Órganos; plasmada formalmente por primera vez en la obra “El Espíritu de las Leyes” de Charles Montesquieu en 1748, el cual sostuvo que en todo Estado hay tres poderes: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, los cuales respectivamente deben crear, ejecutar, interpretar y aplicar a casos concretos las leyes que componen sus sistemas normativos. La teoría establece que cada poder debe ejercerse a través de un Órgano conformado por distintos individuos, funcionando entre sí como un sistema de frenos y contrapesos, a fin de que ninguno exceda su poder.

Igualmente surgió el movimiento del constitucionalismo, por medio del cual se consagró un documento jurídico que establece la forma de gobierno de un Estado, un sistema de derechos, garantías individuales y sociales y, los Órganos que han de ejercer el poder público junto con sus atribuciones y límites.<sup>33</sup> Este documento se constituye hasta el día de hoy como el de mayor jerarquía normativa dentro del sistema jurídico de un Estado.

El liberalismo, no obstante, dio paso a un sistema de excesiva libertad, dentro del cual se abogó por la intervención mínima del Estado en los asuntos de los particulares. En contra de dicha perspectiva surgieron muchas críticas de los sectores sociales más débiles, oprimidos constantemente por los económicamente más

---

<sup>33</sup> BUZÓN, CARLOS. **Derecho Constitucional: Momentos para una Periodización.** Algunos Retos y Debates Actuales, 17 Revista Ius et Praxis 119, 120-121 (2011).

poderosos. Debido a esto, los mismos se revelaron y dieron paso al supuesto de que el Estado estaba obligado a reconocer y garantizar aquellos derechos que protegen a todos los individuos por igual sin importar su poder económico, impulsando el papel activo del Estado dentro de los temas económicos y dando paso al Estado Social de Derecho.<sup>34</sup>

El Estado Social de Derecho fue igualmente criticado toda vez que promovió la excesiva intervención de las autoridades en temas particulares, lo cual suscitó comportamientos populistas y paternalistas que iban en contra de los principios de libertad a través de los cuales el Estado debe regirse. Con lo anterior, se reconoce que debe existir un balance entre el respeto a la libertad de los particulares y la intervención del Estado en la vida de estos últimos a fin de que su funcionalidad sea efectiva.

### **1.1.5. Concepto de Estado**

En el año 1532, Nicolás Maquiavelo utilizó el término “Estado” dentro de su obra “El príncipe”, al establecer: “Todos los Estados, todos los dominios que han tenido y tienen soberanía sobre los hombres han sido y son repúblicas o principados”.<sup>35</sup>

Maquiavelo usó en ese sentido la palabra Estado para designar a la organización política fundamental de los hombres durante el desarrollo del movimiento cultural del

---

<sup>34</sup> GARCÍA TOMA, *Supra* 2, p. 176-177.

<sup>35</sup> MAQUIAVELO, NICOLÁS. **El Príncipe** 6 (Editorial Alianza 2010) (1532).

Renacimiento en Florencia.<sup>36</sup> A partir de ahí, el uso del término comenzó a tener apogeo y a ser utilizado para denominar a la organización política a través de la cual se ordena un territorio y los individuos que lo componen.

Dicho eso, han surgido diferentes definiciones de Estado, siendo conceptualizado en sus inicios por Johann Bluntschli como “el pueblo políticamente organizado de un territorio definido”.<sup>37</sup>

El Dr. César Quintero, por su parte, define al Estado como una “numerosa sociedad humana, jurídicamente independiente de cualquier otra, que ocupa de manera estable un territorio definido, dentro del cual mantiene un gobierno”.<sup>38</sup>

Vallés y Martí i Puig conciben el Estado de acuerdo con rasgos específicos que lo diferencian de las organizaciones políticas anteriores, al establecer que es aquella organización política-social que:<sup>39</sup>

- a) Delimita la política como un ámbito diferenciado respecto al parentesco familiar, la relación económica, la creencia religiosa o de otras formas de interacción social. No los evita, pero los separa de su gestión;

---

<sup>36</sup> ECHANDI GUARDIÁN, MARCELA. **El Concepto de Estado y los Aportes de Maquiavelo a la Teoría del Estado**, 199 Revista de Ciencias Jurídicas 155, 159 (2009).

<sup>37</sup> BLUNTSCHLI, JOHANN. **Doctrina del Estado Moderno** (1875).

<sup>38</sup> QUINTERO, Supra 1, p. 62.

<sup>39</sup> VALLES Y MARTÍ I PUIG, Supra 15, p. 86.

- b) Institucionaliza la relación política mediante el establecimiento de reglas (leyes);
- c) Posee poder de coacción que debe ir en línea a la normativa emitida;
- d) Tiene un territorio claramente delimitado y poblado sobre el cual ejerce su poder.

#### **1.1.6. Concepción y definición del Estado de Derecho**

El Estado de Derecho, por su parte y como hemos mencionado, nació como respuesta a los abusos y arbitrariedades de los gobernantes, quienes reprimieron a su población al abusar del poder político que les fue conferido. En ese sentido, se concibe como una adaptación del Estado atada a límites de índole jurídico, en donde las autoridades deben regirse de acuerdo con normas previamente establecidas.

Igualmente, contamos con diferentes definiciones que exponen lo que actualmente comprendemos como un Estado de Derecho. Zavala establece que el Estado de Derecho “es aquella Nación-Estado o Estado-Sociedad en donde impera un sistema jurídico justo, cuya aplicación es objetiva e impersonal, y en el que, por ende, ninguna arbitrariedad queda ni puede resultar sin sanción.” El autor recalca, que este tipo de Estado tiene un sentido axiológico manifiesto, imposible de limitar al positivismo formal de la legalidad escrita.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> CEA EGAÑA, JOSÉ LUIS. **Derecho Constitucional Chileno** 412 (Editorial de la Universidad Católica de Chile, 3era ed, 2019) (2002).

A través del informe emitido por el Secretario General de las Naciones Unidas para el Consejo de Seguridad en el año 2004, con título “El Estado de Derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos”, se definió al Estado de Derecho como “un principio de gobernanza en el que todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal.”<sup>41</sup>

En base a lo anterior, actualmente se considera que un Estado de Derecho puede denominarse como tal al cumplir con cada una de las siguientes características:<sup>42</sup>

- a) Gobierno de las leyes y no gobierno de los hombres: el poder del Estado debe ejercerse mediante normas jurídicas, limitando al gobierno, quien será el elemento a través del cual el Estado expresará su voluntad. La ley debe ser la expresión de un Órgano de representación popular, por lo que el aspecto

---

<sup>41</sup> Secretario General de las Naciones Unidas. Informe al Consejo de Seguridad sobre “El Estado de Derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos” (3 de agosto de 2004) [S/2004/616 - S - S/2004/616 -Desktop \(undocs.org\)](#). (Última vez visitado el 15 de octubre de 2021).

<sup>42</sup> GARCÍA TOMA, Supra 2, p.162.



democrático debe estar también vinculado al gobierno. Otro principio afín al gobierno de las leyes es la jerarquía normativa, cuyo propósito es que exista un sistema coherente, en donde las normas de mayor jerarquía prevalezcan en caso de conflicto. Esta última parte representa un fragmento fundamental del Estado de Derecho, pues serán estas normas aquellas que protejan los derechos y garantías de los individuos, y establezcan la organización del Estado; planteando a su vez un sistema de reforma más complicado que el de las leyes comunes. Es de esa interpretación, que nacerá el principio de supremacía constitucional.

- b) Separación de poderes: en un Estado de Derecho es esencial que exista una división de las tareas inherentes al gobierno del Estado para lograr el balance de poder y no la acumulación de este en una sola figura que no responda a ninguna autoridad. De ese pensamiento, surgirá el Órgano Legislativo, encargado de crear las leyes; el Órgano Ejecutivo, responsable de la Administración Pública; y el Órgano Judicial, encargado principalmente de velar por la justicia y respeto a los derechos de los ciudadanos. Estos deberán funcionar de manera interdependiente con el objetivo de tener un gobierno eficiente que responda al pueblo, pero que respete la integridad de cada rol.
- c) Principio de legalidad y control Judicial en la actuación de la Administración: la Administración del Estado debe someterse a lo establecido por las leyes, lo cual significa, que el Estado debe cumplir con las normas jurídicas que

emite, al igual que los ciudadanos. Los actos de la Administración pública a su vez, deben ser objeto de control jurisdiccional.

- d) Reconocimiento, garantía y efectividad de los derechos fundamentales: un Estado de Derecho debe reconocer y garantizar que la vida de los individuos que lo conforman pueda desarrollarse con dignidad y sin interferencias discriminatorias, de allí que debe brindar el máximo respeto a los derechos humanos que gozan todos los individuos.

Como vemos, actualmente no es necesario solo que existan leyes formales que limiten el poder político, sino también acciones que así lo demuestren. Hoy día, por ejemplo, existe una manera práctica de determinar si un Estado que dice ser de Derecho, cumple realmente con los parámetros necesarios para ser considerado como tal, constituyendo el “Índice de Estado de Derecho” (publicado por el Proyecto de Justicia Mundial), el cual es una evaluación anual sobre el respeto al Estado de Derecho desde una perspectiva ciudadana.<sup>43</sup>

El resultado de la evaluación se obtiene a partir de encuestas realizadas a ciudadanos y a expertos de la materia. Estas buscan medir: los límites al poder gubernamental, la ausencia de corrupción, el respeto a los Derechos Fundamentales, el

---

<sup>43</sup> World Justice Project, Índice de Estado de Derecho, (2020) [https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/GROLI-Spanish-v2\\_0.pdf](https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/GROLI-Spanish-v2_0.pdf) (Última vez visitado el 1 de diciembre de 2021).

orden y seguridad del país, el cumplimiento regulatorio y el funcionamiento en general de la justicia.

Para poner un poco en contexto cómo funciona el Índice, ejemplificamos la situación de Panamá para el año 2020. Este no logró una buena calificación desde una perspectiva global ni regional al ser mal evaluado en aspectos claves como ausencia de corrupción, un funcionamiento de justicia efectiva y el desarrollo de orden y seguridad dentro del país. Panamá quedó en el puesto 71 de los 139 países evaluados y a nivel regional, quedó en el puesto 15 de los 32 países evaluados. Esto también representó una desmejora con respecto al puesto 69 que Panamá había logrado ocupar durante el año 2019.

Las características previamente explicadas y el Índice de Estado de Derecho demuestran la bidimensionalidad que hoy día el Estado de Derecho debe poseer para ser considerado como tal, ya que como bien mencionamos, no es solo necesario que un Estado se reconozca formalmente como un Estado de Derecho, sino que es esencial que sus acciones lo manifiesten. En la actualidad, a pesar de que muy pocos países como Cuba no cumplen formalmente con elementos esenciales del Estado de Derecho, hay numerosos Estados de conocimiento general, como Nicaragua y El Salvador, que, a pesar de contar con dichos elementos formales, carecen de acciones como límites al poder gubernamental o ausencia de la corrupción dentro del gobierno, esenciales para cumplir con los estándares del Estado de Derecho.

La evolución del Estado hacia un Estado de Derecho, junto con todas estas novedades explicadas en los párrafos anteriores, han sido cruciales para limitar el ejercicio del poder político por parte del gobierno de un Estado, pues gracias a ello, hoy existen parámetros que funcionan como límites formales y prácticos ya que su objetivo es respetar los ideales de libertad, justicia e igualdad por los que arduamente se ha peleado a lo largo de la historia.

Como parte de ese poder político que posee el Estado, se encuentra la potestad tributaria del mismo, cuya evolución y concepción actual, como expondremos en la siguiente sección, se encuentra directamente ligada a la evolución del Estado mismo y su poder.

## **1.2. La potestad tributaria**

### **1.2.1. Tributos en las primeras sociedades políticas**

Ahora bien, una de las consecuencias del establecimiento de las sociedades políticas fue la necesidad de obtener recursos que las mantuvieran en pie desde diversas perspectivas.

Dicha necesidad dio origen a la figura de los tributos, los cuales, en términos sencillos, se convirtieron en pagos exigidos a los habitantes de una sociedad. La potestad de crearlos y exigirlos estuvo directamente relacionada a la división de roles

políticos, por tal razón, los encargados de ejercer el poder general practicaron el poder tributario sobre la población subordinada.

En ese sentido, desde una perspectiva idealista, podemos decir que la creación y posterior recaudación de los tributos se dio como una necesidad de las nuevas sociedades políticas por obtener recursos que permitiesen mantener su estructura política y los objetivos atendidos a ella, tales como el desarrollo económico y la protección de su territorio. No obstante, los tributos también tuvieron una connotación negativa al estar asociados a la arbitrariedad de los gobernantes, quienes en muchas ocasiones pudieron gravar absolutamente cualquier bien o situación que quisieran, al no existir límites a su autoridad general, aspecto arraigado a la forma en la cual se ejerció el poder político.

Esto dio como resultado que no se desarrollara un sistema tributario justo y lógico con objetivos definidos, que respetase los derechos de los obligados tributarios. Durante la época antigua, hasta aproximadamente inicios de la edad contemporánea con el desarrollo del Estado, la creación e imposición tributaria se caracterizó por altibajos, al haber situaciones donde la imposición fue proporcional y, en otras, en donde la misma fue sumamente arbitraria y exagerada.

En Mesopotamia, por ejemplo, las autoridades sumerias de la ciudad de Lagash (primera sobre la cual se registró la recaudación tributaria), comenzaron a exigir su

pago durante los años 4000 y 3500 a.C., aproximadamente, con el fin de financiar las constantes guerras con sus vecinos de la ciudad de Umma. Estas guerras se produjeron al Umma querer poseer las tierras fértiles de Lagash.<sup>44</sup>

Lagash, no obstante, comenzó a expandirse y controlar rápidamente otras ciudades cercanas como Kish, Akkad y Elamites. A fin de mantener su dominio, sus autoridades impusieron fuertes tributos sobre los territorios conquistados, lo cual llevó a la sucesiva rebelión de estas zonas y su posterior separación. Los oficiales al ya estar viciados por las grandes sumas de dinero que llegaron a acumular y no tener los antiguos territorios bajo su mando que soportaban la carga, exigieron tributos sobre todos los aspectos de la vida de las personas de Lagash, incluyendo un tributo para obtener el derecho a enterrar a familiares o conocidos una vez fallecidos.<sup>45</sup> Esto provocó numerosos levantamientos que debilitaron el sistema a tal punto que en 2400 a.C el control de Lagash fue tomado por el usurpador Urukagina, lo que conllevó su extinción como sociedad.<sup>46</sup>

Por su parte, el Imperio Egipcio fue la primera civilización que logró establecer un sistema de tributación complejo y estable para la época, gracias al desarrollo de su

---

<sup>44</sup> ROSLER, KAREN; THOMPSON, WILLIAM. **Contested Territory, Strategic Rivalries and Conflict Escalation**, 50 *International Studies Quarterly* 145, 145-146 (2006).

<sup>45</sup> ADAMS, CHARLES. **For Good and Evil: The impact of Taxes on the Course of Civilization** 1 (Madison Books 2ed. 2001) (1992).

<sup>46</sup> SICKER, MARTIN. **The Pre-Islamic Middle East** 16 (Editorial Greenwood Publishing Group 2000).

Administración pública profesionalizada, alrededor del año 3100 a.C. Debido a su gran extensión impusieron tributos mayormente de carácter indirecto, o sea aquellos que paga una persona por obtener un servicio particular o consumir un bien específico, como a las ventas, los esclavos, las importaciones, exportaciones y al comercio en general.<sup>47</sup>

Este sistema respondió a favor de la figura del faraón, quien designaba dos figuras importantes en la recolección de los tributos: los vizires y los escribas. Los vizires, los cuales tenían numerosas funciones, se encargaban de supervisar a los escribas, quienes eran responsables de recolectar de manera personal los tributos.<sup>48</sup>

En el ejercicio del poder tributario por parte de los egipcios, sin embargo, no hubo falta de arbitrariedades e injusticias. Los escribas, en ese sentido, fueron una figura polémica al estar envueltos en temas de corrupción y abuso de poder, por la libertad y poca fiscalización que recibieron durante la realización de sus tareas. A su vez, se impusieron tributos a situaciones extremas como el impuesto sobre el aceite de cocina, por el cual los escribas hacían inspecciones regulares en todas las cocinas a fin

---

<sup>47</sup> ADAMS, Supra 45, p. 7.

<sup>48</sup> CASTILLO, MARA. **Territorio, Economía y Simbolismo en el Egipto Faraónico**, (2015) <https://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1409/egipto-faraonico.htm> (Última vez visitado el 5 de enero de 2022).

de asegurarse que las mujeres no usaran otras sustancias para cocinar que no fuese el aceite gravado e impuesto por las autoridades.<sup>49</sup>

Esto demuestra que, desde los inicios, los abusos no solo fueron perpetrados por parte de las figuras encargadas de establecer las reglas como tal, sino que también, las figuras responsables de la recaudación, que pueden coincidir con la Administración pública de hoy día, abusaban también de su autoridad de recolección.

En Grecia, por otro lado, no existió un sistema tributario unificado, toda vez que al organizarse en ciudades-Estado, cada una poseyó independencia para decidir la manera y las razones por las que imponía tributos a su población.

Atenas durante sus inicios democráticos, se caracterizó inicialmente por exigir tributos de manera excepcional para situaciones específicas y mínimos (de carácter indirecto), al concluir que la tiranía, la cual buscaban evitar a toda costa, era producto de los recursos obtenidos mediante la imposición de tributos ligados a la riqueza de la población, o sea tributos de carácter directo. Igualmente, fueron famosos por ser los primeros en desarrollar tributos progresivos, lo que significa que el porcentaje de los pocos de índole directo que exigieron aumentaba a medida que el ciudadano tuviese mayor patrimonio.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> ADAMS, *Supra* 45, p. 8.

<sup>50</sup> ADAMS, *Supra* 45, p. 57.



Ejemplo de lo anterior fue la “eisphorá”, únicamente recaudada para financiar guerras que se estuviesen dando, siendo eliminada una vez acabase el conflicto.<sup>51</sup> El monto que pagaba cada ciudadano ateniense, respondía a una declaración de bienes previa que detallaba su patrimonio. Así, las autoridades cobraban más a aquellos que poseían mayor riqueza.

Otro tributo similar que aplicaron fue la “liturgia”, la cual fue realmente un servicio público obligatorio para los ciudadanos o extranjeros ricos, que consistió en gestionar y financiar con recursos propios temas de índole público. Esta no se establecía mediante una norma determinada, sino que su cumplimiento se basaba en la tradición y un sentimiento de deber público. Por lo anterior, la racionalidad de las liturgias era que los hombres ricos debían voluntariamente hacerse cargo de los gastos de su ciudad, ya que, de acuerdo con las palabras de Aristóteles, filósofo de la época, “la verdadera riqueza consiste en hacer el bien y ayudar a otros a mantenerse”.<sup>52</sup>

Posteriormente, todas estas perspectivas de índole tributaria cambiaron, cuando otras ciudades-Estado como Megara y Tebas, se vieron obligadas a formar una alianza con Atenas a la cabeza, a fin de asegurar una defensa militar como consecuencia de la amenaza que representaban imperios como el persa, la cual se llamó la Liga de Delos.

---

<sup>51</sup> GARCÍA SOTO, LUIS. **Fragmentos de una utopía real: Aristóteles y la democracia ateniense**, 4 Revista Internacional de Filosofía 255, 257 (2011).

<sup>52</sup> RIGHETTI, MARIO. **Historia de la Liturgia Tomo I** 7 (Editorial Autores Cristianos 1955).

Los miembros de la Liga se comprometían a proporcionar hombres, herramientas y dinero para mantener la alianza, mientras que Atenas dirigía y organizaba dichas campañas. Toda esta organización fue bastante fluida, hasta la llegada de Pericles al poder en Atenas, quien obsesionado con acrecentar la grandeza de esta, comenzó a invertir el dinero de toda la Liga en su desarrollo, lo cual incluyó un mejor nivel de vida para los atenienses y la construcción de monumentos históricos que se mantienen hasta el día de hoy.<sup>53</sup>

En ese sentido, las autoridades atenienses no permitieron que las otras ciudades-Estado renunciaran a la Liga, a pesar de que las descuidaron enormemente. Esta situación impulsó que las anteriores se rebelaran e incluso que algunas se aliaran con Esparta, lo cual contribuyó al posterior desgaste y caída de Atenas.

Los romanos por su parte se caracterizaron por el ejercicio de un poder tributario que obedeció principalmente a la forma de gobierno del momento y, al gobernante de turno. En los inicios de la República, los romanos exigieron muy pocos tributos a su población, desarrollando únicamente tributos de carácter indirecto, con el establecimiento de impuestos comerciales a las exportaciones e importaciones. Esta modesta imposición cambió una vez aumentó el gasto militar, como consecuencia de la expansión de la República Romana.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> ADAMS, Supra 45, p. 60.

<sup>54</sup> ADAMS, Supra 45, p. 79.

Con dicho aumento del gasto, las autoridades romanas impusieron un tributo similar a la “eisphorá” de los griegos a su población. Con la adquisición de nuevos territorios, el pago de este tributo de guerra fue abolido en el siglo II a.C., al ahora ser los nuevos territorios adquiridos, llamados “provincias”, los encargados de compensarlo. Este poder ejercido sobre las nuevas provincias fue peculiar, porque a pesar de que puede considerarse como abusivo, los romanos fueron astutos en no alterarles el motivo o porcentaje de lo que ya estaban acostumbrados a pagar, como contribuciones relacionadas a las cosechas y a las tierras. La única diferencia fue que lo recaudado iba a las arcas de los romanos, quienes sustentaban esa recaudación en la nueva protección que les brindaban a los territorios.<sup>55</sup>

Por 200 años los ciudadanos romanos no pagaron ningún tipo de tributo directo gracias a los recursos variados que obtuvieron de las provincias. Sin embargo, uno de los problemas que surgió de este esquema, fue la expansión de la República Romana, que al ser tanta, se convirtió en una tarea difícil obtener las ganancias tributarias reales con certeza. Producto de ello, nació la figura del “Publicani” quien, en términos sencillos, fue un recolector de impuestos de carácter privado. Este afectó

---

<sup>55</sup> CHAMORRO, SERGIO. **La administración de las provincias en el Imperio Romano**, 32 Revista Gerión: Universidad Complutense de Madrid 334, 334-336 (2014).

significativamente la relación con las provincias y contribuyó a la subsecuente transformación de la República Romana a un Imperio.<sup>56</sup>

Para ser un Publicani, la persona tenía que participar de una licitación, de acuerdo con la provincia sobre la cual quería recolectar el dinero y pagar el cálculo que hubiese hecho por adelantado a los romanos. Roma se comprometía a pagar lo adelantado con intereses y permitir a los Publicani quedarse con las ganancias adicionales que obtuviesen.<sup>57</sup>

No es sorpresa, que este sistema estuvo repleto de corrupción y abusos, en donde las quejas de opresión por parte de los pobladores de las provincias eran inimaginables. A pesar de que los senadores estaban anuentes de los abusos, se refugiaron en la excusa de que con la labor de los Publicani era la única manera de que hubiese dinero en las arcas de la República.<sup>58</sup>

Como mencionamos, los problemas con las provincias contribuyeron al desgaste del sistema político republicano de los romanos. Esto exacerbó la realización

---

<sup>56</sup> BADIAN, ERNST. **Publicani Oxford Research Encyclopedia of Classics**, (2016) <https://oxfordre.com/view/10.1093/acrefore/9780199381135.001.0001/acrefore-9780199381135-e-5427?sid=oup:orr&genre=book&title=societates&aulast=Nicolet&date=1979> (Última vez visitado el 15 de noviembre de 2021).

<sup>57</sup> Íd.

<sup>58</sup> ADAMS, Supra 45, p. 88.

de guerras civiles que dieron paso al imperio romano, formalmente con Augusto en el 27 a.C.

Durante los inicios del Imperio Romano, Augusto eliminó la figura de los “Publicani” y cambió totalmente la política y el sistema tributario del Imperio Romano mediante una reforma que abarcó a todo el imperio. Esta reforma, descentralizó el sistema tributario y dio más libertad a las provincias de exigir el pago de tributos como mejor les pareciera, siguiendo los lineamientos de no opresión tributaria del nuevo imperio.<sup>59</sup>

A su vez, los castigos por opresión por parte de los recolectores de impuestos se convirtieron en sanciones sumamente severas en contra de estos. Muchos historiadores consideran que la política tributaria establecida por Augusto, le aseguró mantener, por mucho tiempo, la paz en Roma.

Los emperadores que siguieron a Augusto, no obstante, no supieron mantener del todo su estrategia o más bien desarrollar la propia que se adaptara a los cambios del imperio, por lo que cada emperador subsiguiente se encontró más retado con los altos costos que llevaba mantener la Administración pública y el ejército que continuaba creciendo. Esto hizo que se crearan nuevos tributos como impuestos adicionales a las

---

<sup>59</sup> ADAMS, *Supra* 45, p. 98.

tierras, lo que produjo un tema de doble imposición importante, al ya existir gravámenes previos de esa índole; y la creación de la “responsabilidad tributaria colectiva”, que transfería las obligaciones tributarias de un vecino a situaciones donde su contiguo abandonase la tierra.<sup>60</sup>

Esto hizo que los dueños de las pequeñas tierras pasaran las mismas a propietarios de grandes parcelas de terreno. Estos, sin embargo, se las arreglaban para evadir los impuestos correspondientes, por medio de influencias políticas en el senado y lagunas legales del sistema. Aunque esto trató de ser corregido por los emperadores mediante castigos severos a las autoridades que se prestaran para prácticas corruptas, la situación tributaria en Roma no mejoró, al ser el problema realmente una imposición que se convirtió opresiva y un sistema que en esencia permitía la evasión e injusticia, lo que contribuyó a la caída del Imperio Romano en el 476 d.C., formalmente.

Esta manera inconsistente de crear y exigir los tributos, en la cual no habían procesos definidos y sobre los que sopesaron todas las características de la época expuestas anteriormente, tuvieron consecuencias significativas al agravar crisis económicas y sociales dentro de los pueblos; al incentivar movilizaciones de personas hacia territorios fuera de los dominios, con el fin de no tener que lidiar con los

---

<sup>60</sup> ADAMS, *Supra* 45, p. 149-154.

recolectores de impuestos, produciendo, seguidamente, una enorme evasión fiscal y contribuyendo al eventual desgaste y caída de estas civilizaciones.

### **1.2.2. La potestad tributaria durante la etapa feudal**

Con la caída del Imperio Romano de Occidente y el subsecuente desarrollo del sistema feudal, el ejercicio del poder tributario realmente no mejoró y se registró como consecuencia del sometimiento a los señores feudales.<sup>61</sup>

Por la fragmentación que caracterizó a este sistema, el mayor problema que enfrentó el ejercicio de la potestad tributaria fue la inexistencia de un sistema tributario unificado, ya que, dentro de cada feudo, las reglas dependieron directamente de lo que el señor feudal determinara, siendo el tema del abuso de poder uno de gran recurrencia.

En esta época, no obstante, ocurrió un importante suceso que simbolizó los primeros pasos hacia la limitación del poder de la autoridad en favor de sus “inferiores”: la Carta Magna de 1215, como bien ya hemos mencionado.

En su articulado, la Carta Magna contenía mandatos sobre temas misceláneos, siendo importantes para nuestra investigación aquellas disposiciones que limitaban el

---

<sup>61</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. **El concepto de tributo** 21 (Marcial Pons 2ed. 2012) (2009).

poder del rey en general y especialmente, las que restringían la facultad de exigir ciertas contribuciones a sus súbditos, como la tipificada a continuación:

“No se podrá exigir tributos ... en nuestro Reino sin el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Para obtener el consentimiento general ... haremos convocar individualmente y por carta a los arzobispos, obispos, abades, duques y barones principales ... para que se reúnan un día determinado ... y en un lugar señalado.”<sup>62</sup>

A través de estos enunciados se condiciona la imposición de los tributos de la época a la existencia de un acuerdo previo que debía contar con el consentimiento de un grupo de personas que avalara los tributos que el rey pretendiese implementar. Esta limitación de poder a través de un “consejo o grupo de personas” fue uno de los sucesos más importantes, ya que sentó el precedente de la necesidad de representación de la población dentro de la organización política de una sociedad (lo que hoy conocemos como el parlamento o la asamblea) y el importante papel de estos en la aprobación de las leyes, establecido más adelante como el principio de legalidad.

Estos acontecimientos marcaron la necesidad de un cambio político organizacional en donde se planteó que, si el Estado como sociedad política se asocia con el poder, el ejercicio de este poder se puede institucionalizar a través de reglas o normas que den como resultado un Estado justo y regulado, que funcione en pro del

---

<sup>62</sup> BARA, RICARDO. **La Carta Magna. Reflexiones sobre su significado ocho siglos después**, 1 Revista De Economía Y Estadística 167, 172-173 (2015).



bienestar de todos aquellos que lo conforman. Esto influyó directamente al ámbito tributario de todas las sociedades, pues al ser esencial para su subsistencia y a la vez una fuente de ingreso invasivo del patrimonio de las personas se volvió imperante, que esta nueva forma de organización velase por evitar cualquier tipo de abuso con respecto a su imposición.

Aunque tal y como expusimos anteriormente, la Carta Magna fue últimamente renegada por el rey, esta significó un hito importante en cuanto al futuro establecimiento de posibles límites al ejercicio de la potestad tributaria.

### **1.2.3. La potestad tributaria en el Estado Moderno**

Con la desaparición del feudalismo y la aparición de los regímenes absolutistas en Europa, los gobernantes de los nuevos Estados nacionales diseñaron sistemas tributarios unificados que respondían a la figura autoritaria del rey, quien ahora centralizaba todo el poder político, y, por ende, el ejercicio del poder tributario.

En ese sentido, una de las principales causas de que los reyes desearan centralizar todo el poder, fue mejorar la recaudación de los tributos en sus reinos, fragmentada durante la etapa feudal. Estos, no obstante, continuaron con los lineamientos totalmente arbitrarios en cuanto a la creación de los tributos de la época, al no contar con límites formales o materiales a su poder. Esto dio paso a que se

desarrollaran impuestos absurdos y, en otros casos, abusivos, por el peso tributario que significaron para los más pobres.

En Inglaterra, por ejemplo, el Rey Enrique VIII creó el famoso impuesto a las barbas, el cual consistió en imponer un gravamen a todos los hombres del Reino que se dejaran crecer una barba. La tarifa del gravamen dependía del estrato social al cual pertenecía la persona.<sup>63</sup>

En Francia el “Ancien Régime” se caracterizó por ejercer un régimen tributario excesivo, ineficiente e injusto, convirtiéndose en uno de los Estados con mayores impuestos en toda Europa. Uno de los tributos más famosos por su arbitrariedad fue el “taille”, el cual fue un impuesto sobre la tierra de los campesinos y de las personas no nobles. Este impuesto, como bien lo dice su concepto, no tenía que ser pagado por la clase alta o noble de la época. A su vez, representó uno de los ingresos más importantes para el tesoro de la corona francesa, constituyendo también una de las instituciones más odiadas de todo el reino,<sup>64</sup> por la injusticia que significó.

Las colonias británicas en Norteamérica, quienes no tenían ningún tipo de representación en el parlamento inglés, tuvieron que soportar Actos como el del Azúcar

---

<sup>63</sup> LIPSCOMB, SUZANNAH. **1536: El año que cambió a Enrique VIII** 39 (Editorial Taurus 2009).

<sup>64</sup> PORRAS NADALES, ANTONIO. **La Reforma de la Agricultura durante el Ancien Régime**, 16 *Agricultura y Sociedad* 239, 254-255 (1980).

de 1763, cuyo objetivo fue detener el contrabando de melaza de las colonias estadounidenses desde el Caribe, al aumentar la fiscalización de la recaudación del impuesto que ya existía desde 1733; y la Ley del Sello o del Timbre de 1765, por medio de la cual se requirió que la mayoría de los materiales impresos en las colonias se publicaran en papel sellado y producido en Londres, timbrados con un sello fiscal.<sup>65</sup>

Estas situaciones impulsaron revoluciones, tema que hemos discutido anteriormente en este capítulo, como la Revolución Inglesa, la Revolución Francesa y la Revolución Norteamericana.

En Inglaterra, el primer mayor cambio vino con la Declaración de Derechos del Hombre de 1688, en la cual se limitó formalmente el poder del rey en materia tributaria, al esta estipular que este no podía crear o eliminar impuestos sin la aprobación del parlamento.

En Francia, el tercer estado conformado por los campesinos y los no nobles, quienes a pesar de que tenían poca o nula riqueza, tuvieron que soportar la mayor parte de la carga fiscal al tener más obligaciones de carácter tributario que la nobleza y el clero. Esto, según los historiadores, fue uno de los mayores propulsores de la

---

<sup>65</sup> GREELANE, **Definiciones e Historia de la Ley del Azúcar** (2020) <https://www.greelane.com/es/humanidades/historia-y-cultura/the-sugar-act-definition-and-history-5076532/> (Última vez visitado el 3 de enero de 2022).

Revolución Francesa, en la cual un pueblo totalmente agotado y oprimido decide utilizar la violencia para acabar con dicha arbitrariedad. La primera Asamblea Constituyente de la Revolución Francesa abolió los privilegios y estableció la igualdad de todos los franceses ante los impuestos.<sup>66</sup>

En las colonias británicas, por su parte, el rechazo de los colonos norteamericanos hacia la nula representación que tenían en el parlamento inglés, quien continuaba imponiendo leyes para su cumplimiento, dio paso a hechos como el Motín del Té en el cual al llegar una embarcación con productos (entre los cuales se encontraba el Té) al puerto de Boston, un grupo de norteamericanos arrojó todo el cargamento por la borda, luego de que Gran Bretaña aprobara la Ley del Té de 1773 que gravaba la importación proveniente de la metrópoli británica de distintos productos, para beneficiar a la Compañía Británica de las Indias Orientales. Este se considera uno de los precedentes de la guerra de Independencia de los Estados Unidos.<sup>67</sup>

Con estos movimientos revolucionarios que dieron paso al Estado de Derecho, se impusieron límites de carácter jurídico al poder del Estado y por ende, al ejercicio de la potestad tributaria como tal. El nuevo modelo de Estado distribuyó las labores tributarias de acuerdo con la nueva división de los poderes estatales y limitó tanto

---

<sup>66</sup> SOBOUL, *Supra* 30.

<sup>67</sup> BOSCH, *Supra* 31, p. 12-13.

formal como materialmente sus posibles acciones de modo que se respetasen los ideales sobre los cuales se asentó el Estado de Derecho.

En ese sentido los nuevos Estados reconocen la necesidad de obtener recursos para su subsistencia, instituyendo el deber de contribuir de su población, a la par que limitan su propia potestad mediante un ejercicio jurídicamente blindado en favor de la misma.

#### **1.2.4. La potestad tributaria en la actualidad**

##### **1.2.4.1. Fundamento de la potestad tributaria**

Como bien hemos expuesto, el poder tributario inicialmente se fundamentó en una relación de sujeción del contribuyente hacia con el Estado, justificada en la soberanía inherente de este último, para luego dar lugar, en esa misma línea de ideas, a la percepción del tributo como consecuencia de la supremacía de hecho que tenía el Estado (poder de imperio). Dicha tesis postulaba que la potestad tributaria era casi que irrestricta y absoluta, resultando en una relación de mero poder en favor del Estado.

Con el desarrollo del Estado de Derecho, no obstante, emergió una nueva teoría que rechazó de plano este pensamiento, pues estableció que sustentar el poder tributario en la soberanía del Estado era contrario a los principios propuestos por el Estado de Derecho, cuyo enunciado más elemental es que nadie está por encima de la ley, al estar todas las actuaciones de los individuos que conforman dicho Estado sujetas a la misma.

Esta teoría se conoce como la relación jurídico-obligacional, elaborada por autores que principalmente pertenecieron a la doctrina alemana, como Hensel y Nawiasky y dice que tanto gobierno como contribuyente estarán sujetos a actuar conforme a lo que establezca la ley tributaria emitida por el Órgano investido con la potestad tributaria, quien a su vez está facultado y limitado por lo establecido en la Constitución.

Se hablará entonces de una “obligación tributaria”, cuyo núcleo central es el deber de contribuir del sujeto pasivo, o sea el contribuyente, y el poder del sujeto activo, el Estado, de cobrar el tributo. A través de esta afirmación, la teoría confirma la ausencia de autonomía de la voluntad en la relación impositiva, en miras a que su contenido viene de lo preestablecido por una ley, que vincula a ambas partes por igual.

Esta tesis se extendió más que ninguna otra en América Latina, y sus postulados todavía componen gran parte del estudio teórico del derecho tributario, evolucionando algunas partes a explicaciones más complejas por lo dinámico de la materia.

Ahora bien, el autor Ricardo Lobos Torres hace un análisis más profundo por medio del cual determina que al ser la Constitución, y por ende las leyes, un pacto fundamental que la población acepta con el objetivo de que el sistema funcione para todos por igual, y a la vez se respeten sus derechos y garantías fundamentales, la potestad tributaria encuentra su origen en el espacio de la libertad que los individuos

consienten que puede ser tributada. Dice el autor, que, por ese motivo, el poder tributario siempre se ejerce sobre la permanente limitación de los derechos fundamentales y de sus garantías constitucionales.<sup>68</sup>

#### **1.2.4.2. Concepto de potestad tributaria**

Con la constitución del Estado de Derecho el cual representó, además, una limitación a la potestad tributaria, distintos autores han compuesto definiciones que toman en cuenta esa limitante jurídica.

Carlos Giuliani Fonrouge, la define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir con respecto a personas o bienes que se hallan bajo su jurisdicción.”<sup>69</sup>

Raúl Villalobos Tapia establece que la potestad tributaria “es el poder cedido por los particulares al Estado, para que en el ejercicio de ese poder delegado, se puedan establecer tributos, crearlos y tener la capacidad también de recaudarlos, incluso, aplicando sanciones, a través de los Órganos correspondientes.”<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> LOBOS TORRES, RICARDO. **La idea del Estado Patrimonial en el Estado Fiscal 2** (Editorial Renovar 1991).

<sup>69</sup> VILLALOBOS TAPIA, RAÚL. **Introducción al derecho tributario 48** (Editorial Universidad Autónoma San Francisco 2017).

<sup>70</sup> GIULIANI FOURANGE, CARLOS. **Derecho Financiero 260** (Editorial La Ley, 9ed. 2004) (1987).

Dino Jarach, utiliza el término poder fiscal, al cual define como “la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos.” Refiere, asimismo, que dicho poder, en un Estado Constitucional moderno, no actúa libremente, sino sujeto al ordenamiento jurídico, el cual impone límites.<sup>71</sup>

Fernando Sainz de Bujanda, por su parte, establece que el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado, ya que no es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que no es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Establece igualmente, que en el moderno Estado constitucional, ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho, para convertirse en un poder jurídico dictando normas.<sup>72</sup>

Todas las definiciones expuestas poseen ciertas diferencias entre sí, más ninguna es incompatible a la idea esencial de lo que representa la potestad tributaria, al concordar que es una facultad inherente del Estado de Derecho, limitada jurídicamente y relacionada a la creación e imposición de tributos.

---

<sup>71</sup> JARACH, DINO. **El hecho imponible** 10 (Editorial Abeledo Perrot 3ed. 1996) (1982).

<sup>72</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **Hacienda y Derecho** 275 (Editorial Instituto de Estudios Políticos 1962).



Para efectos de esta investigación en donde buscamos enfocarnos principalmente en la utilización de la potestad tributaria en la creación y aplicación de impuestos de carácter directo, debemos antes definir los términos tributos e, impuestos directos. Tributos, de acuerdo con nuestra legislación, se entiende como aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir con el objeto de satisfacer las necesidades públicas. Por su parte, los impuestos, son una clasificación de los tributos que se define como una obligación cuyo hecho generador es una conducta descrita por la ley que obliga al contribuyente sin una contraprestación estatal individualizada relativa a este, siendo los de carácter directo aquellos que gravan de manera personal a un individuo, o sea en base a su patrimonio u ingresos.

Dicho eso, definimos la potestad tributaria de un Estado de Derecho como la facultad jurídicamente limitada, que posee un Estado para crear e imponer impuestos a su población, por medio de su Órgano representativo de poder. Como observaremos más adelante, esa potestad no se ha extendido solo al hecho de establecer los impuestos, sino a regular temas como las exenciones sobre los mismos.

De la misma manera, aunque no se menciona propiamente en ninguna de las definiciones, esta potestad actualmente no solo se ejerce con el objetivo de asegurar la obtención de recursos monetarios que el Estado necesita para su subsistencia, sino que

se utiliza también para impulsar el cumplimiento de otros fines (extrafiscales) que cada Constitución garantiza, al inducir determinados comportamientos que promueven el bienestar general de su comunidad. Cuando los impuestos se implementan para este último fin, se les conoce como correctivos, al desincentivar externalidades que generan el comportamiento de un agente o; para estimular la realización de aquellos comportamientos que resultan positivos para la sociedad.

En Panamá encontramos numerosos ejemplos como el impuesto selectivo al consumo sobre el tabaco o las bebidas azucaradas, cuya imposición busca desincentivar el consumo del tabaco y de las bebidas azucaradas los cuales causan daños significativos al cuerpo de las personas.<sup>73</sup> Por otro lado, se observa el estímulo mediante las deducciones que se hacen con respecto al impuesto sobre la renta a pagar de una determinada persona por donar dinero a una Organización Sin Fines de Lucro.<sup>74</sup>

#### **1.2.4.3. Características de la potestad tributaria**

Con el establecimiento de una definición de potestad tributaria que consideramos completa, es consecuente que expliquemos las características generales que ostenta, a fin de tener una visión más integral sobre la misma.

---

<sup>73</sup> Ley No. 45 de 14 de noviembre de 1995, Publicada en Gaceta Oficial No. 22911 de 15 de noviembre de 1995.

<sup>74</sup> Código Fiscal de la República de Panamá, Publicada Gaceta Oficial No. 12995 de 29 de junio de 1956.

En ese sentido, podemos mencionar como características de la potestad tributaria:<sup>75</sup>

- a) Abstracción: es abstracta porque independientemente de que el gobierno de un Estado la ejerza o no de manera concreta, esta potestad siempre se encuentra presente, sin necesidad de que se materialice todo el tiempo su ejercicio en leyes o actos de carácter administrativo.
  
- b) Permanencia: es permanente porque es inherente o connatural al Estado y solo puede extinguirse con la desaparición del Estado mismo. Esta característica denota la imprescriptibilidad inseparable entre Estado y potestad tributaria, lo que lo faculta a gravar a sus contribuyentes siempre que exista. Es importante recalcar, que esta imprescriptibilidad no significa que el derecho del fisco a cobrar los tributos sea vitalicio, sino que su facultad de crear, modificar o derogar tributos no se extingue mientras el Estado como organización política exista.
  
- c) Irrenunciabilidad: es irrenunciable porque un Estado no puede cederla, a favor de otra figura o un tercero, por ejemplo, otro Estado, para que la ejerza en su nombre. A su vez, el Estado necesita de ella para poder subsistir, por lo tanto, desistir de ella significaría renunciar a la propia organización política que es el Estado.

---

<sup>75</sup> LAY LOZANO, JORGE ANTONIO. **El aspecto constitucional del tributo**, 16 Lex-Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas 297, 280-314 (2015).

d) Indelegable: se dice que la potestad tributaria es indelegable en el sentido estricto, ya que la capacidad directa de ejercerla no puede ser delegada a otra autoridad que no sea la correspondiente. Por ejemplo, el Órgano Legislativo no puede delegar sus funciones tributarias a otro Órgano o autoridad del Estado, a menos que exista una excepción especialísima regulada legalmente.

Estas características denotan la inherencia de la potestad tributaria como facultad exclusiva del Estado, al ser esencial para la supervivencia de la vida política en sociedad.

#### **1.2.4.4. La división de poderes y la potestad tributaria**

Ahora bien, el desarrollo de la teoría de la división de los poderes del Estado convirtió a esta en un elemento esencial de la organización política no solo por ser una garantía del mejor funcionamiento del poder público y de la ausencia de superposiciones con mayor poder, sino que también significó una mayor garantía a la protección de la libertad ciudadana.<sup>76</sup>

En efecto, para que un Estado de Derecho cumpla con su función es imprescindible que ejerza su poder a través de tres Órganos con labores específicas y distintas que a su vez funcionen como un sistema de equilibrio y fiscalización mutuo.

---

<sup>76</sup> LÓPEZ GUERRA, LUIS. **Funciones del Gobierno y dirección política**, 215 Revista de Administración Pública 15, 15-16 (1998).

En ese sentido, la teoría de la división de los poderes se concretiza en la parte orgánica de las Constituciones, al ser la sección a través de la cual se establecen los Órganos, sus autoridades, sus respectivas funciones, así como demás particularidades que cada país considere que debe determinar.<sup>77</sup>

En el singular caso de la potestad tributaria, es fundamental que cada uno de los Órganos lleve a cabo íntegramente sus labores respectivas, aun cuando el Órgano Legislativo es el encargado de promulgar directamente las leyes tributarias, el poder Ejecutivo y Judicial tienen también importantes labores dentro del ámbito de aplicación y jurisdicción de la materia, tal y como detallaremos a continuación.

#### **1.2.4.4.1. El Órgano Legislativo**

El Órgano Legislativo se constituye como aquel cuya principal función es la aprobación, modificación y reforma de normas con rango de Ley. En un gobierno democrático, el Órgano Legislativo debe ejercer su poder de acuerdo con la opinión del electorado al que representa, razón por la cual se le considera el Órgano representativo del Estado al estar conformado plenamente por individuos escogidos a través de votación popular.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> JOVANÉ BURGOS, JAIME. **Manual de Derecho Constitucional Panameño Tomo II** 22 (Editorial Cultural Portobelo 2011).

<sup>78</sup> Íd.

La Constitución de nuestro país establece a través de su Título V lo relativo a las funciones, prohibiciones, requisitos y demás de la Asamblea Nacional, encargada de ejercer la función legislativa en Panamá.

En cuanto al ejercicio de la potestad tributaria, el Órgano Legislativo es el encargado de ejercerla de manera directa, pues al ser el responsable de emitir, modificar y derogar las leyes de un Estado, es también el facultado para crear, modificar o suprimir los tributos al ser la regla general que cualquier modificación esencial de uno solo puede ser mediante normas con rango de Ley.

Esto como sabemos, fue el resultado de lemas como el de “no tax without representation”, por medio del cual se establece la importancia de que los Órganos de representación popular sean los que manejen mediante leyes el establecimiento, modificación o eliminación de tributos por la incidencia que tienen dentro del patrimonio y libertad de los obligados.

Igualmente, este debe velar porque los proyectos de ley respeten los demás principios tributarios constitucionales y que cumplan con todos los elementos necesarios para proceder con su aprobación y posterior promulgación.

#### **1.2.4.4.2. El Órgano Ejecutivo**

El Órgano Ejecutivo, por su parte, es el encargado primordialmente de ejecutar y hacer cumplir las leyes emitidas por el Órgano Legislativo, contando en la actualidad con otras numerosas funciones entre las cuales destacan dirigir las relaciones exteriores del Estado;<sup>79</sup> reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto o espíritu<sup>80</sup> y; coordinar la labor de la Administración y los establecimientos públicos.<sup>81</sup>

La Constitución de nuestro país establece a través de su Título VI lo relativo a las funciones, prohibiciones, requisitos y demás del Órgano Ejecutivo en Panamá, el cual se encuentra conformado por el presidente y ministros de Estado, principalmente.

Con respecto a la potestad tributaria, el Órgano Ejecutivo tiene dos facultades esenciales: la facultad de reglamentación y; la de aplicación y cobro.

A través de la potestad de reglamentación, la cual tiene su fundamento en el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Nacional, este puede reglamentar las leyes emitidas por el Órgano Legislativo que lo requieran para su cumplimiento, de manera que el Estado se asegure de facilitar la aplicación de la Ley, detallando su ejecución y funcionando como instrumento idóneo para aplicar y cumplir su contenido

---

<sup>79</sup> Constitución Política de la República de Panamá [C.P.] 2004 (Texto único), Publicada en Gaceta Oficial No. 25176 de 15 de noviembre de 2004, art. 184, num. 9.

<sup>80</sup> Íd., art. 184, num. 14.

<sup>81</sup> Íd., art. 183, num. 2.

de forma eficaz. Ejemplos de esto son los Decretos Ejecutivos No. 170 de 27 de octubre de 1993 (en adelante “Decreto Ejecutivo No. 170”) y el No. 84 de 26 de agosto de 2005, los cuales reglamentan disposiciones de rango legal relacionadas al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (en adelante “ITBMS”).

Por su parte, la facultad de aplicación de las leyes tributarias y cobro o recaudo se canaliza a través de la Administración pública. Este rol lo ejerce específicamente la Dirección General de Ingresos (en adelante “DGI”) la cual fue creada mediante la Ley No. 8 de 30 de noviembre de 1964 y reorganizada mediante Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, bajo el amparo del Ministerio de Economía y Finanzas.

Entre las funciones que se le atribuyen a la DGI encontramos las de administrar los tributos en lo correspondiente a la recaudación, cobranza, investigación, fiscalización, determinación y aplicación de sanciones y; la de planificar, dirigir y administrar la gestión tributaria y fiscal, en concordancia con las políticas y pautas trazadas por el Órgano Ejecutivo.<sup>82</sup>

Dichas facultades de cobranza, fiscalización y aplicación de sanciones le permiten iniciar procesos de cobro coactivo cuando no se realice el pago voluntario en

---

<sup>82</sup> Ley No. 8 de 30 de noviembre de 1964, Publicada en Gaceta Oficial No. 25157 de 30 de noviembre de 1964.



la forma y con los efectos previstos de los créditos a favor del Estado no asignados a otra institución y, de las deudas tributarias ejecutoriadas a favor del fisco, siempre que sean líquidas, exigibles y de plazo vencido. De esta surge la posibilidad que se puedan declarar embargos o medidas cautelares en contra de los deudores.

Otra figura importante que se encuentra bajo el paraguas administrativo es el Tribunal Administrativo Tributario (en adelante “TAT”), creado mediante Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010, siendo un organismo autónomo, no perteneciente ni a la DGI ni al Ministerio de Economía y Finanzas, de segunda instancia, independiente, especializado y con jurisdicción nacional.

En ese sentido, el TAT tiene como función primordial conocer de los recursos de apelación contra las decisiones de la DGI, agotando la vía gubernativa. Conoce también en única instancia sobre los incidentes, excepciones y tercerías que se interpongan dentro de los procesos de cobro coactivo seguidos por la DGI.<sup>83</sup>

#### **1.2.4.4.3. El Órgano Judicial**

El Órgano Judicial por otro lado es el poder encargado de administrar justicia a la población de un Estado, mediante la aplicación e interpretación de normas legales y constitucionales a casos concretos.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010, Publicada en Gaceta Oficial No. 26489-A de 15 de marzo de 2010.

<sup>84</sup> JOVANÉ BURGOS, *Supra* 77, p. 128.

La Constitución de nuestro país establece a través de su Título VII lo relacionado a las funciones, prohibiciones, requisitos y demás del Órgano Judicial en Panamá, encontrándose este constituido por la Corte Suprema de Justicia (en adelante la “CSJ”), los tribunales y los juzgados establecidos por Ley.<sup>85</sup>

Para efectos de nuestra investigación, es pertinente la labor del Pleno y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la CSJ. La primera, máximo ente de justicia y cuidador directo del principio de supremacía constitucional, dirime las controversias entre la Administración pública y los contribuyentes o, entre el poder Legislativo y los gobernados en cuanto a la protección de garantías o constitucionalidad de la actuación tributaria que se remita. De esta manera, mediante los mecanismos de protección constitucionales, sobre los cuales explayaremos en el capítulo cuarto de esta investigación, se concretizan la protección de los límites a la potestad tributaria.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo cumple también una tarea importante al resolver demandas relacionadas a la legalidad de actuaciones emitidas por parte de instituciones públicas como la DGI o los Municipios.

---

<sup>85</sup> Supra 79, art. 202.

#### **1.2.4.5. Tipos de potestad tributaria**

Con la evolución del Estado hacia un Estado de Derecho, no solo se desarrollaron los Órganos pertenecientes al gobierno central, sino que también surgieron los gobiernos locales cuya creación respondió a la necesidad de descentralizar temas de índole administrativa que la Administración del gobierno central no lograba satisfacer.<sup>86</sup>

Con el objetivo de compensar las necesidades locales de los ciudadanos, fue necesario que los gobiernos locales fuesen capaces de obtener ingresos directos de carácter tributario, lo que llevó, a la doctrinal, al reconocimiento que la potestad tributaria se puede dividir en dos tipos: a) potestad tributaria originaria y b) potestad tributaria derivada.

##### **1.2.4.5.1. Potestad tributaria originaria**

La potestad tributaria originaria es aquella facultad que permite crear, modificar y extinguir tributos, otorgada a una autoridad de manera directa mediante mandato constitucional. En un Estado de Derecho esta facultad la ejerce el Órgano que representa la voluntad de la sociedad, a través de la emisión de normas con rango de Ley.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> LAY LOZANO, *Supra* 75, p. 298.

<sup>87</sup> JOVANÉ BURGOS, *Supra* 77, p. 213.

Que el ejercicio de la potestad tributaria originaria repose sobre los Órganos representativos de los Estados de Derecho recae en el hecho de que el poder de imposición se encuentra en las manos de la sociedad, por lo tanto el congreso, parlamento u Órgano Legislativo debe ejercerlo tomando en cuenta las consideraciones de esta última a la cual representa.

La Constitución Política de nuestro país, otorga explícita y exclusivamente al Órgano Legislativo representado por la Asamblea Nacional, a través de los numerales 10 y 16 del artículo 159, la potestad tributaria originaria:

“La función legislativa, es ejercida por medio de la Asamblea Nacional y consiste en expedir las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declarados en esta Constitución y en especial para lo siguiente: ...

10. Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.

...

16. Conceder al Órgano Ejecutivo, cuando éste lo solicite y siempre que la necesidad lo exija, facultades extraordinarias precisas, que serán ejercidas, durante el receso de la Asamblea Nacional, mediante Decretos-Leyes.

La ley en que se confieren dichas facultades expresará específicamente la materia y los fines que serán objeto de los Decretos-Leyes y no podrá comprender las materias previstas en numerales tres, cuatro y diez de este artículo

...”<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Supra 79, art. 159.

A su vez, la institución encargada de aplicar las normas creadas mediante el ejercicio de este tipo de potestad tributaria en Panamá es la DGI como Administración tributaria.

#### **1.2.4.5.2. Potestad tributaria derivada**

La potestad tributaria derivada, por su parte, es aquella que requiere de un instrumento legal previo de autorización<sup>89</sup> a fin de ser ejercida y poder crear, modificar o extinguir tributos dentro de su jurisdicción. Este tipo de potestad es ostentada por los gobiernos locales de los Estados, los cuales necesitan, usualmente, una ley que les autorice a crear e imponer tributos dentro de sus territorios.

En el caso específico de Panamá la potestad tributaria derivada se materializa a través de los municipios, quienes ejercen dicha potestad a través del Concejo Municipal y la Alcaldía, siempre sujetos a las disposiciones constitucionales y a las leyes creadas por la Asamblea Nacional.

De acuerdo con nuestra Constitución, el Municipio es una organización político-administrativa del Estado establecida en un determinado Distrito, a la cual le corresponde prestar los servicios públicos y construir las obras públicas que determine la Ley dentro de su territorio.<sup>90</sup> A su vez, debe promover la participación ciudadana, el

---

<sup>89</sup> LAY LOZANO, *Supra* 75, p. 298.

<sup>90</sup> *Supra* 79, art. 232.

desarrollo de su zona e impulsar el mejoramiento social y cultural de los habitantes de su distrito, así como cualquier otra función que le asigne la Ley.<sup>91</sup>

Con respecto al ejercicio de su potestad tributaria derivada, nuestra Constitución en su artículo 242 establece que:

“Es función del Concejo Municipal, sin perjuicio de otras que la Ley señale, expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones municipales, en lo referente a:

...

5. La aprobación o la eliminación de impuestos, contribuciones, derechos y tasas, conforme a la Ley  
...”<sup>92</sup>

Como vemos, se supedita su ejercicio a disposiciones previas de rango de Ley. De la misma manera, la Constitución limita que los impuestos adoptados por los municipios tengan incidencia fuera de su respectivo Distrito, pudiendo haber excepciones que deben ser establecidas igualmente a través de una Ley.<sup>93</sup>

Actualmente la Ley No. 106 de 8 de octubre de 1973 sobre el régimen municipal desarrolla la potestad tributaria derivada, lo que quiere decir que dicha Ley faculta a los municipios a establecer impuestos de acuerdo con su normativa. Por ejemplo, esta Ley establece que son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones

---

<sup>91</sup> Supra 79, art. 233.

<sup>92</sup> Supra 79, art. 242.

<sup>93</sup> Supra 79, art. 245.

todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito.<sup>94</sup> A su vez, también limita que las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación, puedan ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la Ley autorice su establecimiento.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> Ley No. 106 de 8 de octubre de 1973, Publicada Gaceta Oficial No. 17458 de 24 de octubre de 1973.

<sup>95</sup> Íd.

## **Capítulo 2: Límites al ejercicio de la potestad tributaria en el Estado de Derecho**

Como bien hemos explicado, con la evolución del Estado como organización político-social hacia un Estado de Derecho, el poder político ejercido por las autoridades se vio jurídicamente limitado. Esta nueva limitación impactó directamente el ejercicio de la potestad tributaria al convertirla en una potestad restringida, con el objetivo de proteger la organización estatal y los derechos de los contribuyentes.

En ese sentido, como en su origen el tributo tuvo una connotación relacionada a la violencia de la autoridad frente al particular y continuó teniendo ese carácter incluso cuando su aprobación quedó en manos de agrupaciones tales como los “consejos del reino” o las “representaciones corporativas”,<sup>96</sup> fue particularmente importante que el poder del Estado comenzara a estar limitado, ya que esto impulsó el establecimiento de normas superiores que regulasen la práctica de crear e imponer gravámenes a los individuos, actuando estas como límites a la facultad de creación e imposición que posee un Estado.

Actualmente se reconoce que estos límites surgen de dos principales fuentes: la Constitución de un Estado y del derecho internacional.<sup>97</sup> Al estar nuestra investigación

---

<sup>96</sup> VILLEGAS, HÉCTOR. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** 187 (Editorial Depalma, 7ed. 2001) (1972).

<sup>97</sup> GIULIANI FOURANGE, *Supra* 70, p. 294.



únicamente enfocada en los principios constitucionales tributarios, nos concentraremos únicamente en desarrollar sobre los principios constitucionales tributarios.

## **2.1. Los principios constitucionales tributarios**

Los principios jurídicos en general son criterios que cumplen importantes funciones dentro de los sistemas jurídicos de un Estado, pues ayudan a orientar, interpretar e integrar las distintas normas que los componen, impulsando los objetivos particulares que tiene cada Estado al cual pertenecen.<sup>98</sup> Estos a su vez justifican el carácter racional de un ordenamiento jurídico al reglar las conductas de sus operadores y al coadyuvar subsecuentemente a la construcción de normas jurídicas concretas.<sup>99</sup>

Los principios constitucionales tributarios, específicamente, son el principal eslabón del sistema tributario de un Estado, puesto que determinan los fundamentos que deben acompañar al tributo al momento de su creación, imposición o exoneración. Estos principios se encargan de limitar y regular la potestad tributaria que posee un Estado de Derecho.

Su constitucionalización manifiesta que a pesar de que funcionan como guías orientadoras para todas las normas que disponen obligaciones y deberes relacionados

---

<sup>98</sup> ALBÁN ARIAS, LUIS. **Principios Constitucionales Tributarios**, 102 Costa Rica Revista Judicial 139, 141-142 (2011).

<sup>99</sup> BRAVO CUCCI, JORGE. **Fundamentos del Derecho Tributario** 50 (Editorial CreaLibros, 6ed. 2017) (2003).

al fenómeno tributario, son además mandatos de carácter vinculante y no meras directrices o recomendaciones de valor declarativo. Dicha constitucionalización refleja igualmente la importancia de proteger las libertades y derechos fundamentales de todos los individuos, que como hemos visto, pueden verse afectados por la normativa tributaria debido al alto nivel de incidencia que tiene el pago de estos sobre el patrimonio de los contribuyentes pertenecientes a un Estado de Derecho.

Al momento de interpretarlos y aplicarlos es clave hacerlo de manera que se complementan entre sí y con una visión sistemática. También es fundamental recalcar, que no solo es necesario interpretar los principios de manera interrelacionada dentro del marco del sistema tributario al cual limitan, sino que es importante tener en cuenta todos los demás valores, fines y principios generales que están plasmados en el texto constitucional en virtud del principio de interpretación constitucional conocido como el de unidad de la Constitución.<sup>100</sup>

### **2.1.1. Doble papel de los principios constitucionales en materia de tributación**

Los principios constitucionales tributarios desempeñan un papel importante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias. En ese sentido,

---

<sup>100</sup> HOYOS, ARTURO. **La Interpretación Constitucional** 24 (Editorial Cultural Portobelo 1993).

podemos establecer que cumplen una doble función en la práctica del derecho tributario:<sup>101</sup>

- a) Son mandatos que funcionan como parámetros que deben ser tomados en cuenta y aplicados por el legislador al momento de elaborar cualquier norma de carácter tributario y por la Administración Tributaria al momento de aplicar la normativa;
- b) Orientan al Pleno y a la Sala Tercera de la CSJ al momento de ejercer el control de constitucionalidad y legalidad, respectivamente, sobre la normativa tributaria.

Ahora bien, existen numerosos principios constitucionales tributarios, sin embargo, para el desarrollo de esta investigación, nos enfocaremos en desarrollar cuatro principios en particular en los capítulos posteriores: el principio de legalidad tributaria, el principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad tributaria y el principio de no confiscatoriedad.

---

<sup>101</sup> PERALTA, CARLOS. **Tributación y Derechos Fundamentales: Los principios constitucionales como límite al poder tributario** (Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica) 138 Revista de Ciencias Jurídicas U. de Costa Rica 89, 106-107 (2015).

### **Capítulo 3: Límites constitucionales a la potestad tributaria a nivel Legislativo y Administrativo**

Establecidos los límites actuales a la potestad tributaria del Estado de Derecho es preciso que pasemos a considerar los límites constitucionales, objeto de esta tesis, en forma particular, a fin de especificar su importante papel dentro del Estado de Derecho y su desarrollo. Observaremos igualmente como estos se complementan entre sí y, su sentido, alcance y evolución en la legislación panameña hasta la fecha.

En relación con esto último, expondremos cuatro principios en particular: el principio de legalidad tributaria; el principio de capacidad económica; el principio de igualdad tributaria y el principio de no confiscatoriedad tributaria, tanto a nivel Legislativo como su aplicación administrativamente. Explicaremos inicialmente los principios desde una perspectiva doctrinal para luego detallar su papel y desarrollo dentro del sistema jurídico panameño. Para ello utilizaremos tres fuentes básicas que a su vez denotarán la importancia de cada uno de los Órganos del Estado dentro de la efectiva aplicación de los límites a la potestad tributaria: La Constitución Nacional; el Código de Procedimiento Tributario (en adelante “CPT”) y Jurisprudencia de la CSJ. Complementaremos con fallos del TAT a fin de ampliar sobre su importante papel dentro de la aplicación del principio de igualdad entre las partes. Adicionalmente, analizaremos a través de actuaciones concretas de las autoridades, si estos principios se han asentado sólidamente en el sistema tributario panameño o si existen problemas concretos que impiden su desarrollo y cumplimiento efectivo.

### 3.1. Principio de legalidad tributaria

Los orígenes del principio de legalidad tributaria se encuentran en el articulado de la Carta Magna de 1215, la cual como hemos explicado en capítulos previos, es el primer documento que intentó limitar el poder del rey respecto a ciertas atribuciones, incluida la creación e imposición de tributos a su población. Aunque su invención no provocó cambios automáticos al ser últimamente renegada por este, si inspiró a que en actos posteriores, como la Declaración de Derechos de 1689 de Gran Bretaña, se adoptara la idea de supeditar a un cuerpo representativo, en este caso el parlamento, la aprobación de tributos mediante normas con rango de Ley, dando paso al principio de legalidad tributaria.<sup>102</sup>

A través de este hecho se consolida el pensamiento de que, en una sociedad libre con derechos, solo la población, por medio de sus representantes, puede crear y avalar normas relacionadas a temas que incidan directamente sobre su patrimonio y libertad, como es el caso de la normativa tributaria, la cual por su naturaleza puede incitar abusos de poder al no ser tomadas en cuenta las necesidades de la población y sí, las de unos pocos que conforman el gobierno y sus allegados.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> CASÁS, JOSÉ OSVALDO. **Tratado de Tributación: Derecho Tributario Tomo I** 272 (Editorial Astrea 2003).

<sup>103</sup> UCKMAR, VÍCTOR. **Principios Comunes del Derecho Tributario** 22-23 (Editorial Temis 1959).

En el ámbito del naciente Estado Constitucional de Derecho, en el cual quedan afirmados los principios de soberanía popular y de la división de los poderes, el principio de legalidad continuó vinculado a la idea de auto imposición, quedando plasmado en el artículo 6 de la Declaración de Derechos del Hombre de 1789, que establece “la ley es la expresión de la voluntad general...” y, también, en las primeras constituciones de la época, como por ejemplo la de Estados Unidos de América de 1787, la cual en su sección 7 determina que “todo proyecto de ley para recaudar contribuciones se originará en la Cámara de Representantes.”

El principio de legalidad tributaria puede definirse entonces, desde una perspectiva normativa, como el mandato constitucional que obliga a que la creación y regulación de los tributos sea por medio de normas con rango de Ley.<sup>104</sup> Esto supone que no puede existir tributo sin Ley previa que lo establezca,<sup>105</sup> lo cual exige la participación de los Órganos representativos de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento según la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada, en el diseño y establecimiento de tributos dentro de un Estado de Derecho.

---

<sup>104</sup> IGNARES, ROBERTO. **La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales** 126 (Editorial Universidad Externado de Colombia 2015).

<sup>105</sup> VILLEGAS, HÉCTOR. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (Editorial Depalma, 7ed. 2001) 190 (1972).

Este principio crea una limitación de índole formal al ejercicio de la potestad tributaria, en la medida en que únicamente a través de las leyes se podrán establecer, modificar o extinguir tributos o, crear exenciones tributarias,<sup>106</sup> esencialmente. Este principio constituye una condición fundamental del Estado de Derecho pues supedita la creación de la Ley tributaria a las formalidades determinadas por la Constitución, que busca hacer realidad la voluntad del pueblo y proteger sus intereses de posibles abusos de la autoridad.

### **3.1.1. Formas de aplicar el principio de legalidad tributaria**

Ahora bien, una cuestión que siempre ha atraído mucho debate es el grado de rigidez con el cual debe operar el principio de legalidad tributaria dentro de un Estado de Derecho, desde un punto de vista de si es necesario que por Ley se establezcan todos los elementos esenciales que componen un tributo, entiéndase: hecho generador, el cual es el presupuesto establecido por Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación;<sup>107</sup> la base imponible, correspondiente a la cuantía sobre la cual se obtiene el tributo determinado; los sujetos obligados, que son los sujetos activo y pasivo dentro de la obligación y; la tarifa, que es el porcentaje de pago a exigir calculado sobre la base imponible del determinado tributo. O si, de acuerdo con ciertas

---

<sup>106</sup> PERALTA, CARLOS. **Tributación y Derechos Fundamentales: Los principios constitucionales como límite al poder tributario** (Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica), 138 Revista de Ciencias Jurídicas U. de Costa Rica 89, 100 (2015).

<sup>107</sup> TORREZ FLORES, JORGE. **Hecho Generador de la Obligación Tributaria**, (2005) (Trabajo de Investigación para Diplomado, Universidad Mayor de San Andrés).

directrices, es aceptable flexibilizar el sistema, permitiendo la delegación de funciones o el establecimiento de determinados elementos durante momentos especialísimos con pautas específicas a otro Órgano del Estado.

De acuerdo con lo anterior, la doctrina considera que las distintas jurisdicciones del mundo aplican el principio de legalidad tributaria a través de una perspectiva rígida o, de una flexible:

- a) Sistema rígido: este sistema instituye que la Ley formal mediante la cual se crea la obligación tributaria, además de establecer el hecho generador del tributo, debe incluir todos los demás elementos esenciales que lo componen. Estos sistemas en su mayoría exigen que por Ley también se determinen las exenciones u otros beneficios fiscales, mecanismos determinativos, ilícitos y sanciones de carácter tributario.<sup>108</sup> No permite que, por ejemplo, en situaciones de emergencia, el Órgano Ejecutivo imponga contribuciones especiales de ningún tipo, ni por momentos determinados. Tampoco admite que, a través de la Ley, se fijen solo algunos de los elementos esenciales como el hecho imponible, los sujetos atados a la obligación y la base imponible, y que, mediante la delegación o la figura del Decreto-Ley, se regule la tarifa.

---

<sup>108</sup> CASÁS, Supra 117, p. 275.



b) Sistema flexible o relativo: el sistema flexible, por su parte, determina que la Ley no está obligada a incluir todos los elementos que componen el tributo, permitiendo de acuerdo a directrices previamente establecidas por el Órgano Legislativo, que el Órgano Ejecutivo determine los elementos faltantes por medio de Decreto.<sup>109</sup> Admite igualmente que figuras especiales, regulen temas de índole tributaria, como es por ejemplo la delegación legislativa, que consiste en la habilitación excepcional y limitada que el Órgano Legislativo confiere al Órgano Ejecutivo, a fin de que este último ejerza temporalmente alguna de las facultades legislativas constitucionales y; los Decretos emitidos por el Órgano Ejecutivo en concepto de estado de emergencia.

Este sistema, debe contar con características específicas tales como:<sup>110</sup>

- a) El desplazamiento de la competencia legislativa del parlamento al Órgano Ejecutivo está organizado a nivel constitucional;
- b) Tiene un carácter excepcional;
- c) Se limita en cuanto al tiempo y a la materia;
- d) Está siempre subordinado a directrices dadas por Órgano Legislativo, ya sea por la vía de autorización o la ratificación;

---

<sup>109</sup> ROMERO-FLOR, LUIS MARÍA. **La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario**, 15 DIXI 51, 58 (2013).

<sup>110</sup> VALDÉS COSTA, RAMÓN. **Instituciones de derecho tributario** (Editorial Depalma, 2ed. 2004) (1992).

e) Se utiliza usualmente a través de los siguientes instrumentos jurídicos: la delegación de competencia legislativa y, los Decretos Leyes dictados por el Órgano Ejecutivo. El primero encuentra su fundamento en la superioridad técnica de la Administración pública y el segundo, en razones de urgencia que requieran incidencia del Órgano Ejecutivo en temas de índole tributaria.

Este último sistema ha sido preferido por jurisdicciones como Colombia y España, que consideran que la influencia de factores tales como el desarrollo de una política económica adaptada a un mundo globalizado y la necesidad de proponer soluciones rápidas a problemas urgentes, exigen la creación de fórmulas que ajusten lo dictaminado por el principio de legalidad tributaria.<sup>111</sup>

### **3.1.2. Principio de legalidad tributaria en la faz aplicativa**

El principio de legalidad tributaria a su vez no solo faculta al Órgano Legislativo a crear tributos y demás, sino que también influye en la relación jurídica entre el contribuyente y la Administración tributaria, al obligar a la Administración pública a excluir el subjetivismo y la arbitrariedad de la aplicación de la Ley, subordinando todas sus actuaciones a la misma.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> GNAZZO, EDISON. **Principios fundamentales de Finanzas Públicas** 38 (Editorial Junin 1997).

<sup>112</sup> XAVIER, ALBERTO. **Tipicidad y legalidad en el derecho tributario**, 120 Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 1255, 1256-1309 (1975).

En ese sentido, toda actuación del poder del Estado debe estar sujeta a una Ley previamente establecida. El Órgano Ejecutivo se designa como tal, porque su objetivo es “ejecutar” la Ley. Dicha distinción entre los Órganos Legislativo y Ejecutivo limita al segundo a actuar en el marco trazado por las decisiones de aquel, esto es por, las leyes,<sup>113</sup> las cuales se supone son emitidas respetando los mandatos constitucionales que por su parte limitan el poder Legislativo.

El principio desde esta perspectiva es uno de los principales logros de la institución y desarrollo del Estado de Derecho, pues obliga a que ambas partes dentro de una relación se limiten a lo establecido por la Ley, que responde en teoría a la voluntad del pueblo.

### **3.1.3. Relación del principio de legalidad tributaria con otros principios**

Tal y como comentamos en el capítulo segundo de esta investigación, los principios constitucionales tributarios se encuentran interrelacionados entre sí, por lo que es común ver que existan principios que se complementan. Con respecto al principio de legalidad tributaria, los principios de irretroactividad y seguridad jurídica están profundamente relacionado a él, tal y como expondremos a continuación.

#### **a) Principio de irretroactividad**

---

<sup>113</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. **Curso de Derecho Administrativo Tomo I** (Editorial Civitas, 13ed. 2013) 433-434 (1955).

El principio de irretroactividad es aquel que determina la imposibilidad de aplicar una nueva Ley sobre hechos ocurridos anteriores a ella. El principio prohíbe exigir el pago de tributos con respecto a situaciones mediante las cuales se perfeccionó el hecho generador antes de la vigencia de la Ley que creó u aumentó el tributo.<sup>114</sup>

Al igual que el principio de legalidad tributaria, el principio de irretroactividad debe ser aplicado tanto por la Administración al momento de exigir el pago tributario, como por el legislador, quien no puede establecer o aumentar tributos sobre situaciones pasadas.

b) Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica, por su parte, prohíbe que el Estado, súbitamente, altere normas que regulen sus relaciones con los particulares. La importancia de este principio se concreta en una triple dimensión:<sup>115</sup>

- 1) Como la necesidad de preservar de manera definitiva el interés público;
- 2) Como una estabilización cierta, razonable y evidente en la relación entre la Administración pública y el administrado;
- 3) Como la necesidad de adoptar medidas por un período transitorio que adecúen la actual situación a la nueva realidad.

---

<sup>114</sup> PERALTA, Supra 121, p.113.

<sup>115</sup> IGNARES, Supra 119, p.130.

En general y desde una perspectiva tributaria, este principio se relaciona al de legalidad, ya que, si no se cumple con lo establecido por este último, la seguridad jurídica sobre la cual se basa la relación con los contribuyentes se ve afectada al no haber una base jurídicamente estable sobre la cual sus actuaciones se fundamenten. La seguridad jurídica también se relaciona la irretroactividad de la norma, ya que, con el cumplimiento de la primera, se asegura el respeto y aplicación de la segunda.

#### **3.1.4. Alcance general del principio de legalidad tributaria**

Es importante entonces, que de acuerdo con lo expuesto recalquemos el alcance general del principio de legalidad tributaria:

- a) Rige para todos los tributos por igual;
- b) Los Decretos reglamentarios dictados por el poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la Ley;
- c) Ni el poder Ejecutivo mediante Decretos, ni la Administración tributaria mediante resoluciones, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurales del tributo;
- d) Ni aun por Ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> VILLEGAS, Supra 120, p. 194.

### **3.1.5. El principio de legalidad tributaria en Panamá**

#### **3.1.5.1. Constitución Nacional**

Dentro de la legislación panameña el principio de legalidad tributaria se encuentra contemplado en el artículo 52 de la Constitución, que establece:

“Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieran legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes.”

Este artículo supedita la creación de los tributos, incluyendo tanto impuestos, tasas y contribuciones especiales<sup>117</sup> como la contribución a la Caja del Seguro Social, a normas con rango de Ley y obliga a que su manera de cobranza, entiéndase, los mecanismos de recolección se estipulen igualmente mediante Ley. Es clave recalcar, que este artículo se encuentra en la parte dogmática de la Constitución bajo el Título III “Derechos y Deberes Individuales Sociales”, Capítulo I “Garantías Fundamentales”, aspecto que refleja la función garantista del principio de legalidad en relación con la protección de la libertad y de los derechos de los contribuyentes.

A nuestro juicio, la redacción del artículo denota a primera vista una aplicación rígida del principio de legalidad tributaria pues exige que todos los elementos que componen el tributo deban estar contemplados dentro de la Ley, requiriendo

---

<sup>117</sup> JOVANÉ BURGOS, *Supra* 77, p. 128 (Comentarios a Sentencia del 21 de febrero de 1992. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá).

igualmente que la forma de realizar su cobranza esté especificada sin la posibilidad de delegar la función al Órgano Ejecutivo.

Por otro lado, el numeral 10 del artículo 159, expuesto en el capítulo primero de esta investigación, reafirma la exclusividad que mantiene el Órgano Legislativo dentro de la creación de los tributos.

Por su parte, es esencial especificar la limitación hacia el Órgano Ejecutivo establecida en el numeral 16 del artículo 159, que establece:

“Conceder al Órgano Ejecutivo, cuando éste lo solicite, y siempre que la necesidad lo exija, facultades extraordinarias precisas, que serán ejercidas durante el receso de la Asamblea Nacional, mediante Decretos-Leyes. La Ley en que se confieran dichas facultades expresará específicamente la materia y los fines que serán objeto de los Decretos-Leyes y no podrá comprender las materias previstas en los numerales tres, cuatro y diez de este artículo, ni el desarrollo de las garantías fundamentales, el sufragio, el régimen de los partidos y la tipificación de delitos y sanciones...”

Como bien proclama el artículo, la Constitución explícitamente prohíbe la creación de tributos a través de Decretos-Leyes, a pesar de que como instrumento legal estén revestidos de fuerza de Ley, fortificando el principio de auto imposición tributaria. El objetivo en ese sentido es mantener siempre dentro del Órgano Legislativo, como Órgano encargado de la expresión de la voluntad general, la creación de los tributos.

A pesar del tono cerrado que consideramos tiene el articulado constitucional en su conjunto, el Pleno de la CSJ ha sostenido una perspectiva flexible en cuanto a la aplicación del principio de legalidad tributaria al concordar con pensamientos doctrinales que especifican qué elementos materiales o cualitativos, como el hecho generador y los sujetos obligados tributarios, son elementos esenciales que requieren estar establecidos mediante Ley, mientras que los elementos formales o cuantitativos como la fijación de la base imponible pueden estar establecidos por medio de normas administrativas.<sup>118</sup>

En cuanto a los mecanismos de cobranzas, el Pleno ha mantenido una postura igualmente flexible al establecer afirmaciones tales como que mientras la Ley puntualice los parámetros y lineamientos a los cuales determinados actores deban adherirse al ejercer su función recaudadora (normativa sobre agentes de retención) o, esta delegue al Decreto de reglamentación la forma y las condiciones específicas del método de recolección o cobro, el Órgano Ejecutivo podrá proceder a través de Decreto Ejecutivo, entendiéndose que el principio se respeta.<sup>119</sup>

---

<sup>118</sup> Sentencia del 2 de agosto de 2016. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Rafael Rivera v Paragrafo 4 Art 1057 v Cod Fiscal y MEF \(DE 84 de 2005\) \(Reglamento ITBMS\) \(Agentes de Retencion\) \(1\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>119</sup> Sentencia del 6 de diciembre de 2018. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [Dimas Perez vs DE 84 de 2005 \(ITBMS\) \(Agentes de Retención\) \(Tarjetas de Crédito\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).



En esa misma línea de ideas, el Pleno al analizar la constitucionalidad del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (en adelante “CAIR”), discutió sobre la legalidad tributaria y el nivel de incidencia que puede tener la Administración sobre la aplicación de una forma de calcular el Impuesto sobre la Renta o la otra,<sup>120</sup> al muchos considerar que la normativa otorgaba demasiada discrecionalidad a la DGI de decidir a quién aplicaba el cálculo tradicional o el CAIR, al estar la normativa muy abierta. En ese sentido, el Pleno primero estipuló que el CAIR no era un impuesto nuevo sino una forma distinta del cálculo del impuesto a pagar, estando determinado tanto en la Ley como en el Decreto Ejecutivo No. 170 y sus modificaciones cuándo el contribuyente puede solicitar y ser sujeto a la no aplicación del CAIR y, por ende, quedando la DGI limitada a la comprobación de los criterios establecidos por Ley.

Como bien observamos, la posición del Pleno de la CSJ en cuanto a la interpretación de este principio es flexible, y permite, que mientras la Ley determine parámetros y pautas a seguir, el Órgano Ejecutivo delimite ciertas especificaciones de los tributos, al igual que la Administración tributaria. Por lo anterior, consideramos que valdría la pena hacer una revisión a lo dispuesto por la Constitución, toda vez, que su redacción denota una rigidez completa del principio y lo ideal, sería la unificación de los parámetros. Esta situación es confusa y contradictoria, en miras a un Pleno que

---

<sup>120</sup> Sentencia del 11 de septiembre de 2014. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Jose Blandon vs Artículos 699 y 700 del Código Fiscal \(Cálculo Alternativo de ISR\) \(Principios Constitucionales de Legalidad, Capacidad Económica e Igualdad\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

sostiene una mirada flexible, especialmente con respecto al establecimiento de los métodos de cobranza y ciertas atribuciones al Órgano Ejecutivo.

### **3.1.5.2. Código de Procedimiento Tributario**

Antes de desarrollar las disposiciones legales que el CPT establece en cuanto a los principios tributarios destacamos el hecho de que su entrada a la legislación panameña es reciente, al haber sido adoptado mediante la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019. Este es la norma más actual y precisa mediante la cual se delimitan tanto los derechos de los contribuyentes ante la Administración tributaria como los parámetros que deben regir la relación junto fisco-contribuyente. Antes de su creación no había norma alguna que sistematizara de tal forma lo mencionado, al ser nuestro Código Fiscal, norma guía o base del sistema tributario panameño, un mero compendio de reglas sobre los tributos existentes; carente de principios específicos, derechos a favor del contribuyente, normas que regulasen adecuadamente la relación fisco-contribuyente y conceptos tributarios básicos.

Consideramos que el existir por tanto tiempo un vacío legal en cuanto a las normas que se refirieren a los mecanismos de aplicación de los tributos en general, en donde los derechos y deberes de ambas partes están de forma explícita y claramente delimitados, pudo afectar el desarrollo sistematizado y adecuado del sistema tributario.

Mediante este código se ha intentado erradicar ese problema como explicaremos a continuación y a lo largo de este capítulo.

Ahora bien, el CPT desarrolla dentro de su articulado numerosos aspectos sobre la aplicación e interpretación del principio de legalidad tributaria en el marco normativo panameño, delimitando su alcance de manera más amplia que las disposiciones constitucionales que lo establecen.

En primer lugar, mediante su artículo 7, reconoce que:

“Ordenación y aplicación de los tributos. La ordenación y aplicación de los tributos se realizará atendiendo a los siguientes principios constitucionales, tanto en lo concerniente al establecimiento de los tributos como en su cobro:

...

3. Deben observar los principios de legalidad, no discriminación e igualdad ante la Ley y debido proceso.  
...”

La norma supedita la creación del ordenamiento jurídico tributario y su subsecuente aplicación al principio de legalidad que rige el Derecho.

Mediante su artículo 8, estipula que:

“Principio de legalidad. Solo la Ley puede:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el obligado tributario o contribuyente y el acreedor del tributo; fijar la base imponible de cálculo y alícuota o tasas para establecer las sumas a pagar.

2. Establecer los procedimientos de cobro de los tributos, delegables en el Órgano Ejecutivo.
3. Otorgar exenciones, exoneraciones, disminuciones, incentivos o beneficios tributarios.
4. Establecer y modificar recargos, así como la obligación de abonar intereses.
5. Establecer los procedimientos de revisión de los actos administrativos de carácter tributario.
6. Establecer la obligación de presentar declaraciones juradas y declaraciones liquidaciones referidas a la obligación tributaria principal, a la realización de pagos a cuenta o anticipados y a la de retener o percibir.
7. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
8. Establecer prelación y garantías para los créditos tributarios.
9. Regular los modos de extinción de la obligación tributaria por medios distintos al pago.
10. Establecer y modificar los plazos de prescripción.”

Este artículo señala que la Ley debe estipular todos los elementos que componen los tributos, no permitiendo, teóricamente, la utilización de otros cuerpos normativos para su establecimiento. Seguidamente, da una excepción a la exigencia legal de determinar la forma de cobranza de los tributos, lo cual recae en una posible contrariedad constitucional respecto a lo contemplado por el artículo 52 de la Constitución.

Los demás numerales por su parte buscan especificar la aplicación del principio de legalidad tributaria a circunstancias específicas que no corresponden directamente a la creación del tributo, estando dirigidos a otras situaciones que igualmente afectan a los obligados tributarios como su aplicación en temas sobre regulación de medidas de

extinción de la obligación tributaria a través de otros medios que no sean el de pago y, su necesidad en el momento de establecer exenciones y exoneraciones, mandatos que no se encuentran explícitamente en la Constitución.

Incluyó también, a través de su artículo 9, la figura de excepción al principio de legalidad, la cual no se contempla dentro del ordenamiento constitucional de manera directa:

“Excepción al principio de legalidad. El Órgano Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie difiriendo su pago con carácter transitorio en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en casos de estado de emergencia legalmente declarados.”

Este artículo plantea desde un punto de vista general la única excepción directa a la aplicación del principio de legalidad tributaria dentro de nuestra legislación, estando solo admitida con respecto a la no aplicación de tributos específicos, condicionándola a una declaración de emergencia legalmente establecida.

La Ley No. 66 de 17 de octubre de 2017 en su artículo 19 hace uso concreto de la prerrogativa al fijar que cuando el Órgano Ejecutivo declare una zona, como zona de emergencia por motivos de fuerza mayor, caso fortuito o desastre natural que hayan afectado las viviendas de dicha área, sus mejoras o la cavidad superficiaria de las mismas, este podrá emitir una resolución que condone, difiera o exima total o

parcialmente a los propietarios del pago del impuesto de inmueble correspondiente. Este artículo desde nuestro punto de vista busca proteger el patrimonio de los afectados que puede verse perjudicado por los gastos dentro de la reparación del inmueble, incluso si el cobro del impuesto viola otros principios constitucionales.

La constitucionalidad del artículo 9 del CPT ha sido cuestionada por algunos, toda vez que desde una interpretación estrecha de la Constitución, parece ir en contra de los artículos 52 y 159 que establecen el principio de legalidad tributaria, al último incluso cerrar la posibilidad de que temas tributarios sean regulados mediante Decreto-Ley. No obstante, a nuestro juicio, consideramos que al ser declaradas Estado de Emergencia aquellas situaciones complejas reguladas por el artículo 55 de la Constitución, como por ejemplo la pandemia del COVID-19, cabe la constitucionalidad del artículo 9 mediante una interpretación constitucional integral, siempre y cuando se demuestre la validez del Estado de Emergencia propuesto. De igual forma el artículo solo permite la suspensión de la aplicación de tributos, más no brinda mayores prerrogativas al Estado.

Finalmente, el artículo 10 del CPT especifica:

“Reserva legal. En ningún caso se podrán delegar la definición y fijación de los elementos esenciales integradores del tributo, así como las demás materias señaladas como de reserva legal, considerando como elementos esenciales los sujetos obligados tributarios o contribuyentes, el hecho generador, la base

imponible, las alícuotas o tasas y las fórmulas de determinación.”

Como veremos en el quinto capítulo de esta investigación, esta es una figura que algunas jurisdicciones permiten bajo circunstancias que no constituyen un Estado de Emergencia, estando delimitadas por pautas emitidas por su Órgano Legislativo. En Panamá, este artículo cierra dicha posibilidad de manera taxativa al no permitir la delegación de la creación del tributo.

### **3.2. Principio de capacidad económica**

Este principio fue consagrado formalmente por primera vez en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789,<sup>121</sup> la cual predicó en su artículo 13:

“Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios.”<sup>122</sup>

Como vemos, la institución de este principio fue el resultado de la búsqueda de igualdad y libertad durante una época en donde las diferencias sociales y económicas destruyeron las formas absolutistas de gobierno que las caracterizaron.

---

<sup>121</sup> VILLEGAS, Supra 120, p. 196.

<sup>122</sup> FAURÉ, CHRISTINE. **Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789** 12 (Editorial S.L. Fondo de Cultura Económica de España 1999).

El principio también fue incluido en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del hombre, la cual constituye el primer acuerdo de carácter internacional sobre derechos humanos, anticipando a la Declaración Universal de los Derechos Humanos sancionada seis meses después. Esta dispone a través de su artículo XXXV:

“Toda persona tiene el deber de cooperar con el Estado y con la comunidad en la asistencia y seguridad sociales de acuerdo con sus posibilidades y con las circunstancias”.

El artículo anterior evidencia que el Estado tiene la responsabilidad de respetar las circunstancias específicas de cada sujeto obligado, en cuanto a su capacidad económica de contribuir con los gastos. Contrario a lo anterior, este tiene el deber de contribuir con los gastos públicos del Estado a través del pago de los tributos correspondientes.

Ahora bien, la capacidad económica se define como la aptitud económica de los obligados de afrontar las cargas tributarias por medio de las cuales se cubren los gastos públicos del Estado y se satisfacen otras necesidades que este mantenga.<sup>123</sup> El objetivo del principio, en ese orden de ideas, es que cada obligado contribuya tributariamente en equitativa proporción a su aptitud económica, es decir a su capacidad económica o contributiva.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> CASÁS, *Supra* 117, 314.

<sup>124</sup> VILLEGAS, *Supra* 120, p. 197.



Este principio está directamente basado en el principio de solidaridad que reviste a la mayoría de los Estados actuales, al impulsar el cumplimiento de la finalidad redistributiva de la riqueza<sup>125</sup> que hoy día deben tener los sistemas tributarios, la cual busca la transferencia de ingresos y de fortuna de unos a otros mediante mecanismos sociales.

Muchos juristas consideran que este principio resulta difícil de aplicar concretamente, por lo que hay quienes critican su existencia al sostener que la capacidad económica es un concepto que interesa al economista y no al jurista,<sup>126</sup> aplicándolo cada Estado incluso de manera distinta.<sup>127</sup>

Otros reconocen, no obstante, que la capacidad económica no es un concepto preciso, pero que es posible definir con exactitud, al menos en una misma época y en Estados con instituciones e ideales similares, cuáles son los criterios que determinan la capacidad económica de los individuos.<sup>128</sup> A nuestro juicio, el principio de capacidad económica tiene un valor importante en sí mismo, ya que obliga, bajo su calidad de mandato constitucional, a que la carga tributaria consulte la capacidad económica de

---

<sup>125</sup> PIZA RODRÍGUEZ, JULIO. **Capacidad Económica como principio del sistema tributario**, 1 Revista Universidad Externado de Colombia 62, 67-68 (2003).

<sup>126</sup> GIANNINI, ACHILLE. **Conocimientos fundamentales del Derecho Tributario** 74 (Editorial Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones 1956).

<sup>127</sup> PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. **Derecho Tributario** 72 (Editorial Dykinson 1968).

<sup>128</sup> NEUMARK, FRITZ. **Principios de la imposición** 165 (Editorial Instituto de Estudios Fiscales 1973).

los sujetos a los cuales se pretende gravar a fin de que esta no supere o afecte significativamente los recursos que permiten vivir al individuo.

### **3.2.1. Faceta objetiva y subjetiva del principio de capacidad económica**

El principio de capacidad económica a su vez puede ser estudiado desde una vertiente objetiva o una vertiente subjetiva.

Desde su vertiente objetiva, el principio exige que el creador de la norma tributaria, entiéndase el Órgano Legislativo, establezca como hechos generadores aquellas situaciones basadas en actos, hechos o negocios jurídicos que indiquen suficiente capacidad económica por parte de los obligados.<sup>129</sup>

Desde su vertiente subjetiva, se ha hecho una subclasificación entre capacidad absoluta y capacidad relativa. La primera, constituye la aptitud abstracta con la que cuentan determinados individuos para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas, aplicándose en el momento de determinar el supuesto de hecho base del tributo, como la titularidad de un patrimonio o la percepción de una renta como índice de riqueza. La segunda, por su parte, orienta la fijación concreta de la carga tributaria individual que

---

<sup>129</sup> DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO. **Manual de Derecho Financiero de Navarra** 59 (Editorial Gobierno de Navarra 2006).

un contribuyente debe soportar. Compone la medida, razón o proporción de cada contribución particular del sujeto obligado.<sup>130</sup>

### **3.2.2. El principio de capacidad económica y el mínimo vital**

Ahora bien, el principio de capacidad económica está estrechamente vinculado con el mínimo vital o existencial, que encuentra su raíz en el reconocimiento de la dignidad de la persona humana y en la protección de la familia. Se conceptualiza como aquel conjunto de recursos económicos que en una unidad de tiempo permite atender las necesidades elementales personales y familiares de una persona.<sup>131</sup>

En ese sentido, la carga tributaria no puede afectar de ninguna manera ese mínimo requerido que permite la subsistencia de la persona. Únicamente a partir de ahí puede entonces comenzar a considerarse la capacidad económica de un individuo para atender las obligaciones tributarias que puedan surgir.

Al igual que el principio de capacidad económica, consideramos que es complicado determinar un monto fijo que represente ese mínimo existencial en términos numéricos, al existir variables de tiempo y lugar, como circunstancias políticas, sociales y personales que impidan una determinación exacta sobre el mismo.

---

<sup>130</sup> Íd.

<sup>131</sup> MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. **El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España**, 1 Revista Ius et Praxis 303, 314 (2010).

Por ello, los Estados deben poseer reglas operativas que funcionen como directrices capaces de adaptarse y determinar cada cierto tiempo cuánto es el monto que en un preciso momento representa un mínimo suficiente para subsistir.

### **3.2.3. Relación entre el principio de capacidad económica y el principio de progresividad**

Al igual que el principio de legalidad tributaria, el principio de capacidad económica se complementa con otros principios, constituyendo el caso más significativo su relación con el principio de progresividad.

El principio de progresividad es aquel que procura que la carga tributaria quede repartida de tal modo que paguen proporcionalmente más, en concepto de un determinado tributo, los individuos que dispongan de propiedades de mayor valor y rentas superiores.<sup>132</sup>

Se relaciona directamente con el principio de capacidad económica al determinar que los titulares de mayor capacidad económica, entiéndase aquellos que tengan un mayor patrimonio e ingresos, están obligados a aportar más al Estado progresivamente. Esto responde a un estricto sentido de redistribución de la renta y de

---

<sup>132</sup> VILLALOBOS TAPIA, RAÚL. **Introducción al derecho tributario** 82 (Editorial Universidad Autónoma San Francisco 2017).

justicia social,<sup>133</sup> que como bien explicamos, es una finalidad de los sistemas tributarios actuales.

Dentro de nuestra legislación el principio de progresividad se observa dentro de impuestos por ejemplo como el de Renta e Inmueble. A manera de ejemplo, en el caso de la tarifa para impuesto sobre la renta de personas naturales, se establece que:

- a) Hasta un ingreso de B/.11,000.00 anuales, el impuesto será 0%;
- b) Por ingresos de más de B/.11,000.00 hasta B/.50,000.00 anuales, se pagará un 15% por el excedente de B/.11,000.00 hasta B/.50,000.00;
- c) Por ingresos de más de B/.50,000.00 anuales, se pagará 5,850.00 por los primeros B/.50,000.00 y una tarifa del 25% sobre el excedente de B/.50,000.00.<sup>134</sup>

Como observamos, a medida que las personas obtienen más ingresos, un mayor porcentaje en concepto de impuesto sobre la renta deben pagar, gradualmente. La tarifa no aumenta horizontalmente, es decir sobre todo el valor por igual, sino que lo hace a partir de una suma específica.

---

<sup>133</sup> GARCÍA CARACUEL, MARÍA. **Las prestaciones tributarias a cuenta** (Perspectivas de Reforma) (2004) (Trabajo de investigación para grado de Licenciatura, Universidad de Granada).

<sup>134</sup> Código Fiscal de la República de Panamá, Publicada Gaceta Oficial No. 12995 de 29 de junio de 1956, art. 700.

### **3.2.4. Implicaciones de la aplicación del principio de capacidad económica**

La aplicación del principio de capacidad económica conlleva las siguientes implicaciones fundamentales:<sup>135</sup>

- a) Requiere que todos aquellos aptos para hacer frente al pago de un tributo, se constituyan como obligados del mismo y contribuyan mediante el pago de este;
- b) Demanda que el sistema tributario esté diseñado de manera que aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado;
- c) Establece que no pueden ser hechos o bases imponibles circunstancias o situaciones que no sean indicativas de capacidad económica;
- d) Determina que en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad económica de las personas, ya que, de lo contrario, se atenta contra la propiedad y el patrimonio del contribuyente.

Estas implicaciones constituyen una garantía de defensa a favor de los contribuyentes, fijando que el principio debe activarse cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo; cuando el gravamen no respete los distintos niveles económicos; cuando no se elijan hechos o bases imponibles

---

<sup>135</sup> VILLEGAS, Supra 120, p. 199.

idóneos para reflejar capacidad de pago tributario o; cuando dicha capacidad de pago, aún existente, sea excedida.

### **3.2.5. Principio de capacidad económica en Panamá**

#### **3.2.5.1. Constitución Nacional**

La Constitución Nacional contempla el principio de capacidad económica dentro de su artículo 264, que determina:

“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 directa a su capacidad económica.”

Como bien observamos, este artículo obliga que en materia de impuestos se graven a los contribuyentes en relación directa a su capacidad económica. Sin embargo, consideramos que la redacción de este artículo parece condicionar la aplicación del principio, al establecer que la Ley solo tomará en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes “hasta donde sea posible”, resultando contradictorio que se pretenda garantizar la aplicación de un principio cuyo cumplimiento es esencial para ejercer una potestad tributaria de acuerdo con los parámetros de un Estado de Derecho, mediante el establecimiento de una frase condicional abierta a diversas interpretaciones. Al igual que el artículo que establece el principio de legalidad tributaria dentro de la Constitución, consideramos que reformar este artículo resulta necesario, toda vez el tipo de redacción puede ser confuso y contradictorio y permitir interpretaciones totalmente incorrectas.

Por su parte, el Pleno de la CSJ ha establecido que el principio de capacidad económica atiende al hecho de que todos los obligados, acorde a su capacidad económica, deben aportar a fin de que el Estado pueda realizar gastos que cumplan con la prestación de servicios públicos.<sup>136</sup>

El Pleno ha reconocido por otra parte que todo impuesto debe ser proporcional, tomando en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes que pretende gravar, con la finalidad de no asfixiarlos. A partir de ello ha determinado que cuando se discuta sobre impuestos, debe existir cierto grado de neutralidad a fin de que no se distorsionen las decisiones económicas de los individuos o se entorpezcan por la tributación, evitando en cierta medida que estos se conviertan en una confiscación de la renta de los contribuyentes.<sup>137</sup> Para lograr esto, es esencial que hayan diferenciaciones basadas en los ingresos objetivos de las personas y no en clasificaciones que infieran sobre la ganancia de una determinada actividad.

---

<sup>136</sup> Sentencia del 29 de abril de 2015. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/CCIAP%20vs%20Ley%2052%20de%202012%20Restablecimiento%20de%20Impuesto%20Estimado%20y%20otros%20Irretroactividad%20de%20la%20Ley%20Fiscal.pdf> (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>137</sup> Sentencia del 18 de noviembre de 2009. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo\\_26472\\_20100218.pdf?msclid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo_26472_20100218.pdf?msclid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).



En muchas sentencias el Pleno ha analizado simultáneamente este principio al desarrollar el principio de igualdad debido a la relación directa que estos mantienen y sobre la cual explayaremos en la sección de discusión sobre este último.

### **3.2.5.2. Código de Procedimiento Tributario**

A diferencia del principio de legalidad tributaria, el CPT solo estipula un artículo en cuanto a la aplicación del principio de capacidad económica. En ese sentido, supedita de la misma manera que en el desarrollo jurídico y aplicación de la normativa tributaria se gravan a los contribuyentes en proporción directa a su capacidad económica, tal como estipula el numeral 1 del artículo 7:

“Ordenación y aplicación de los tributos. La ordenación y aplicación de los tributos se realizará atendiendo a los siguientes principios constitucionales, tanto en lo concerniente al establecimiento de los tributos como en su cobro:

1. Deben gravar al contribuyente hasta donde sea posible, en proporción directa a su capacidad económica.

...”

Muy similar al artículo 264 de la Constitución Nacional, este ha establecido una redacción más clara en cuanto a la posibilidad de gravar a los contribuyentes hasta donde exista la posibilidad del Estado de poder gravarlos. Igualmente, el artículo lleva la aplicación de un principio a un plano administrativo que se refleja mejor dentro del ejercicio y capacidad recaudadora de la Administración.

### 3.3. Principio de igualdad tributaria

La igualdad dentro de la ciencia del Derecho nació formalmente con la Revolución Francesa, la cual como ya sabemos, fue consecuencia de la oposición de la población francesa al antiguo régimen el cual proveyó una serie de privilegios injustos, incluidos beneficios tributarios, a las clases más nobles por el mero hecho de pertenecer a estas.<sup>138</sup>

El desenlace de este hecho impulsó la idea de garantizar la igualdad ante la Ley frente a los privilegios arbitrarios de la época y, la convirtió en uno de sus postulados fundamentales. Al igual que el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, desde un punto de vista general, fue instituido en la Declaración del Hombre y del Ciudadano de 1789 al proclamar mediante su artículo 1:

“Los hombres nacen libres e iguales en derechos”.

En cuanto a su concepto, este ha estado en constante evolución, ya que inicialmente el principio de igualdad se estudiaba únicamente desde un punto de vista formal, postulando la “universalidad ante la Ley”, la cual proponía un sistema de normas cuyo destinatario fuese el conjunto de la sociedad. El Estado, razonando que las Leyes serían universales y abstractas, se abstenía de actuar dentro del área

---

<sup>138</sup> LACOSTE, EDUARDO. **Límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado** (2019) (Trabajo de investigación para grado de licenciatura, Universidad Siglo 21).

socioeconómica, limitándose a ordenar las relaciones de carácter civil y penal y, descartando criterios diferenciadores que atendieran desigualdades de hecho, como por ejemplo poseer diferentes capacidades económicas.<sup>139</sup>

Esta noción inicial fue valiosa para prohibir discriminaciones fundadas en razones de raza, lenguaje, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero no efectiva para acabar con las perpetuas y profundas disparidades reales dentro de una sociedad socialmente heterogénea.

Por lo anterior, se deduce que desarrollar leyes tributarias de acuerdo con una igualdad tal y como fue establecida en sus inicios, conduciría a crear tributos basados en características personales de los contribuyentes, sin tener en cuenta las rentas u otras particularidades complejas como la diferencia entre patrimonio, ingresos e incluso temas relacionados a la doble imposición. Por su insuficiencia en ese sentido, el principio de igualdad para aplicación en temas tributarios debió analizarse como una igualdad dentro de la cual existieran criterios de diferenciación razonables, a fin de considerar distinciones más complejas y de modo que situaciones iguales fueran analizadas de la misma manera.

---

<sup>139</sup> CASÁS, *Supra* 117, p. 288-299.

Gracias a esa interpretación, hoy día el principio de igualdad en el ámbito tributario parte de la idea de que debe existir una igualdad sustancial,<sup>140</sup> en la cual se debe asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones con exclusión de todo distingo de arbitrariedad, injusticia u hostilidad.

Este principio tiene gran trascendencia en el campo tributario toda vez que constituye un impedimento para que el legislador cree leyes que establezcan desigualdades tributarias infundadas, teniendo entonces como norte, la prohibición del establecimiento de privilegios injustos y de discriminaciones *intuitu personae*.<sup>141</sup>

### **3.3.1. Principio de igualdad tributaria en la faz aplicativa**

El principio de igualdad tributaria a su vez no solo debe ser utilizado por el Órgano Legislativo en el diseño de las leyes tributarias, sino que también debe ser aplicado en la relación-jurídica entre los contribuyentes y la Administración pública, la cual es la encargada de aplicar las leyes.

En el Estado de Derecho actual dentro del cual no existe una relación de supremacía en favor del Estado, tanto la Administración como los contribuyentes por encontrarse en el mismo plano de derechos, deben tener una relación jurídica basada

---

<sup>140</sup> PERALTA, Supra 121, p. 116 (2015).

<sup>141</sup> DÍAZ SAAVEDRA, STEFANY. **Principios Constitucionales Tributarios en el Derecho Comparado**, 5 Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil 121, 141 (2011).

en la igualdad. Lo anterior ha conllevado a que se considere, que para dirimir eventuales controversias que existan entre las partes, estas deban someterse a la decisión de un Órgano independiente que, en definitiva, sea el llamado a interpretar y aplicar la Ley en el concreto caso de divergencias, a fin de que el principio se cumpla a cabalidad.

### **3.3.2. Relación del principio de igualdad tributaria con otros principios**

Al igual que los principios de legalidad tributaria y capacidad económica, el principio de igualdad tributaria se vincula a otros principios al contribuir a sus interpretaciones y aplicaciones concretas, tal y como expondremos a continuación.

#### **a) Principio de capacidad económica**

El principio de igualdad tributaria tiene una estrecha relación con el principio de capacidad económica, en tanto reconoce que, existiendo una misma capacidad económica con respecto a una determinada manifestación de riqueza, el impuesto deberá ser establecido en iguales términos para todos los contribuyentes que compartan dicha situación. Es importante advertir que a pesar del vínculo entre los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica, el primero no queda reducido al segundo, al tratarse de principios distintos que abarcan temas relacionados, pero a la vez permiten hacer análisis independientes de hechos que uno no pudiese hacer por el otro.

b) Principio de generalidad

El principio de generalidad, por su parte, es aquel que busca asegurar que la realización de todo hecho generador que ocasiona una obligación tributaria quede sujeta al pago del mismo,<sup>142</sup> sin haber arbitrariedades o privilegios carentes de razón de ser que propongan tratos desiguales entre los contribuyentes.

La aplicación de este principio, no obstante, se encuentra limitada por las exenciones y los beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertos individuos no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho generador. Estas exenciones y beneficios deben siempre tener un carácter excepcional y fundamentarse en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca sobre privilegios meramente arbitrarios.<sup>143</sup>

Se observa, así, que hay exenciones en favor de instituciones de beneficencia o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, que, por beneficiar a la comunidad, se alientan mediante beneficios de carácter impositivo. Están exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad.

En ese sentido, conforme al principio de generalidad, todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, lo cual no supone que todos deban

---

<sup>142</sup> VILLALOBOS TAPIA, *Supra* 147. P81.

<sup>143</sup> IGNARES, *Supra* 119, p. 146-147.

pagar tributos, sino que convienen hacerlo todos los que a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la capacidad económica puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados dentro de la Ley.<sup>144</sup>

De esta manera queda establecido cómo la figura del tributo ha ido evolucionando, ya que su esencialidad no se constituirá solamente en razón de ser el ingreso principal del Estado, sino que también impulsará directamente otros fines perseguidos por la Constitución dirigidos a promover el bienestar general de la población.

### **3.3.3. Principio de igualdad tributaria en Panamá**

#### **3.3.3.1. Constitución Nacional**

Nuestra Constitución no establece un principio de igualdad tributaria exclusiva, sino que desarrolla la igualdad como un principio universal de todas las personas. Sin embargo, como explicamos anteriormente, la igualdad universal debe ser hoy en día interpretada y aplicada de acuerdo con casos concretos, en los cuales se tomen en cuenta características que van más allá de generalidades como la raza, religión o sexo, especialmente para temas como los tributarios, en los cuales hay que analizar

---

<sup>144</sup> CASÁS, *Supra* 117, p. 324.

individualidades económicas, por ejemplo. En ese sentido, los artículos 19 y 20 de nuestra Constitución disponen respectivamente:

“No habrá fueros o privilegios ni discriminación por razón de raza, nacimiento, discapacidad, clase social, sexo, religión o ideas políticas.”

“Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley, pero esta podrá por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la Ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a las naciones de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que se establezca en tratados internacionales.”

Como observamos, estos artículos no establecen taxativamente su aplicación en temas de índole tributaria, pero la interpretación del Pleno de la CSJ apoyada en la doctrina ha permitido su entendimiento, desarrollo y aplicación en temas tributarios. Este desarrollo es conocido como “concepto jurídico indeterminado”, que de igual manera aplica a muchos otros principios tributarios. Esto quiere decir, que el principio va tomando caracterización cuando se le coteja en casos particulares, teniendo en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él.<sup>145</sup>

El Pleno mediante numerosas sentencias ha reafirmado la aplicación de este principio. En ese sentido ha establecido que el mismo se infringe cuando la Ley o

---

<sup>145</sup> DANÓS, JORGE. **El Principio Constitucional de No confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional** 138 (Editorial Palestra 2006).



cualquier otro instrumento jurídico determina una ventaja exclusiva para un grupo de personas, o cuando se fijan en ellas excepciones por razones puramente personales.<sup>146</sup>

De la misma manera ha establecido que el principio no puede entenderse ni aplicarse de forma incondicionada y simplista, sino que por el contrario debe entenderse como que todas las personas en igualdad de circunstancias jurídicas deben recibir el mismo tratamiento jurídico.<sup>147</sup>

Al momento de discutir la constitucionalidad del CAIR el Pleno consideró que cada vez que se deba analizar este principio hay que tomar en cuenta al principio de capacidad económica ya que la igualdad tributaria existirá en la medida que las condiciones de la capacidad económica de los contribuyentes afectados por el tributo sean iguales, porque de lo contrario estaríamos ante la aplicación desigual de la Ley y consecuentemente del tributo.<sup>148</sup> Aquí la Corte reconoce la relación directa que existe entre ambos principios. Cabe recalcar lo señalado anteriormente sobre la no reducción de un principio sobre el otro.

---

<sup>146</sup> Sentencia del 31 de marzo de 2000. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [RBC vs Decreto de Gabinete No 74 de 1990 \(Regimen Aduanero y Arancelario\) \(Leyes Marco o Cuadro\) \(2\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>147</sup> Sentencia del 29 de abril de 2015. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [file:///C:/Users/Stella/Downloads/CCIAP%20vs%20Ley%2052%20de%202012%20Restablecimiento%20de%20Impuesto%20Estimado%20y%20otros%20Irretroactividad%20de%20la%20Ley%20Fiscal.pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>148</sup> Sentencia del 11 de septiembre de 2014. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Jose Blandon vs Articulos 699 y 700 delCodigo Fiscal \(Calculo Alterno de ISR\) \(Principios Constitucionales de Legalidad, Capacidad Economica e Igualdad\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

### 3.3.3.2. Código de Procedimiento Tributario

El CPT establece la aplicación del principio de igualdad tanto desde una perspectiva legislativa como administrativa. Primeramente, fija como obligación la aplicación del principio constitucional de igualdad tributaria, al determinar en el numeral 3 del artículo 7:

“Ordenación y aplicación de los tributos. La ordenación y aplicación de los tributos se realizará atendiendo a los siguientes principios constitucionales, tanto en lo concerniente al establecimiento de los tributos como en su cobro:

...

3. Deben observar los principios de legalidad, no discriminación e igualdad ante la Ley y debido proceso.

...”

Con respecto a la igualdad entre las partes, el mismo establece como garante de la protección de la igualdad de las partes al TAT, al determinar mediante su artículo 323:

“Tribunal Administrativo Tributario. El Tribunal Administrativo Tributario se instituye con el objetivo de garantizar los derechos de los contribuyentes y la igualdad de las partes en la relación con el contribuyente. El Tribunal tendrá jurisdicción nacional, como organismo autónomo, independiente, imparcial y especializado, de segunda instancia, para conocer los recursos de apelación contra actos emanados de la Dirección General de Ingresos y de los jueces administrativos tributarios del Ministerio de Economía y Finanzas...”

Como garante de la igualdad tributaria entre las partes, el TAT se ha pronunciado en diferentes fallos con respecto a este punto al tratar de mantener la discrecionalidad del Estado limitada dentro de los procesos administrativos tributarios. En ese sentido, el TAT ha emitido numerosas resoluciones en las cuales revoca actos emitidos por la DGI que han violado claramente el principio de igualdad entre las partes, al aprovecharse de prerrogativas consustanciales de ser parte del Órgano Ejecutivo del Estado.

El TAT ha establecido que aun cuando es conocido que la discrecionalidad del Estado es necesaria para la gestión tributaria, en ciertos casos pudiera cometerse arbitrariedades debido a la línea delgada e invisible que las separa, comprometiéndose en alguna medida con el principio de igualdad y el debido proceso legal.<sup>149</sup>

Por ello, los deberes y derechos de ambas partes deben estar lo más parejos posibles. La Administración tributaria debe procurar ser equitativa en sus actuaciones, en razón de que las posibilidades de actuación del Estado son sustancialmente mayores a las del contribuyente. En consecuencia, es obligación del Estado constitucional de

---

<sup>149</sup> Resolución de Admisión de Pruebas No. TAT-API-011 de 30 de mayo de 2019. Tribunal Administrativo Tributario, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20019-19.pdf> (Última vez visitado el 25 de abril de 2022). / Resolución de Fondo No. TAT-RF-074 de 14 de agosto de 2018. Tribunal Administrativo Tributario, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20186-15.pdf> (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

Derecho velar porque el principio sea operativo evitando que las prerrogativas propias del Estado no lo violenten.<sup>150</sup>

### **3.4. Principio de no confiscatoriedad tributaria**

El principio de no confiscatoriedad ha sido fuente de discusión en múltiples jurisdicciones debido a cómo se ha acogido en las mismas. En materia tributaria, es difícil establecer el origen de este principio, pues inicialmente fue desarrollado para ser aplicado en temas de índole penal y no tributaria.<sup>151</sup>

Las primeras jurisdicciones que implementaron este principio dentro de sus constituciones fue Venezuela a través de su Constitución de 1811 y Cádiz con su Constitución de 1812, sin embargo, en ambas no se estableció el principio desde una perspectiva tributaria.

Eventualmente, demás países comenzaron a desarrollar este principio dentro de sus constituciones o de manera meramente jurisprudencial. En el caso de España, en 1978 su Constitución establece la no confiscatoriedad en materia tributaria, mientras que en Venezuela se presenta por medio de desarrollo jurisprudencial.

---

<sup>150</sup> Resolución de Fondo No. TAT-RF-066 de 24 de julio de 2018. Salvamento de Voto (Magistrado Allan Poher Barrios). Tribunal Administrativo Tributario, [file:///C:/Users/Stella/Downloads/Igualdad%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Stella/Downloads/Igualdad%20(1).pdf) (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

<sup>151</sup> DANÓS, Supra 160, p. 138 (2006).

De la misma forma consideramos que el principio, al igual que el resto de los principios expuestos, encuentra su génesis en revoluciones como la francesa, inglesa y norteamericana en las cuales toman auge preceptos como la libertad y la protección de la propiedad privada.

Con respecto a la definición de este principio, se torna complicado determinar cuándo un tributo se configura como confiscatorio. Es entendido que no existen mecanismos fijos que hagan dicha determinación, no obstante, una definición que nos acerca a comprenderlo es la del Dr. Villegas mediante la cual establece “que un impuesto debe ser considerado como confiscatorio cuando, para pagarlo, un sujeto ha de liquidar y disponer una parte sustancial de su patrimonio. Si así sucede, el patrimonio es la fuente de donde se sustraen los recursos y el impuesto es confiscatorio, por cuanto, por medio de él, el Estado toma para sí una parte del patrimonio del administrado sin compensación alguna.”

Como vemos, la definición hace énfasis en la relación que mantiene el principio y la protección de la propiedad de las personas, como detallaremos a continuación.

#### **3.4.1. Principio de no confiscatoriedad tributaria y la propiedad privada**

El principio de no confiscatoriedad está correlacionado a la propiedad privada, la cual funciona como una limitante de este. Y es que no podemos desentendernos de

la función social que mantienen los principios, por los cuales se entiende que el derecho tributario mantiene una función redistributiva de la renta, como bien hemos expuesto anteriormente, sin embargo, aunque funja dicha función, para ser legítima, no puede vaciar completamente de contenido el derecho de propiedad. La exacción puede limitar la propiedad privada, pero no debe destruir su contenido.<sup>152</sup>

Consideramos que mantener esta perspectiva es esencial dentro del funcionamiento de un sistema tributario eficaz. A través de esta investigación ha quedado establecido que para poder vivir en sociedad es necesario que el Estado reciba ingresos, los cuales en la actualidad tienen propósitos multidimensionales. Eso no significa que el Estado pueda extralimitarse y despojar a las personas de sus bienes en maneras que afecten sustancialmente su riqueza, por lo cual el principio de no confiscatoriedad toma vital importancia.

#### **3.4.2. Diferencia entre el principio de no confiscatoriedad y el proceso de cobro coactivo**

Es importante destacar, que mediante el proceso de cobro coactivo no se viola el principio de no confiscatoriedad. El primero constituye un cobro forzoso al contribuyente el cual tiene la Administración potestad de realizar a través de figuras como el embargo o secuestro, por cualquier deuda que este mantenga con el fisco. La

---

<sup>152</sup> LÓPEZ ESPADAFORA, CARLOS. **Cuestiones de justicia tributaria en la Unión Europea**, 11 Cuadernos De Derecho Transnacional 230, 235 (2019).

confiscación por su parte se hace sin ningún tipo de fundamento de hecho y va dirigida a los contribuyentes, en general, afectando su patrimonio o renta de manera significativa.

En ese sentido, el proceso de cobro coactivo tiene limitaciones. Por ejemplo, de acuerdo con nuestra legislación, no todos los bienes del contribuyente son embargables, existiendo un orden para aquellos que si puedan serlo. El fisco no puede embargar los bienes muebles que el contribuyente utilice para su producción de renta ni tampoco los bienes inmuebles que estén bajo el régimen de Patrimonio Familiar o Vivienda Principal cuyo valor sea menor a 120,000.00.

### **3.4.3. Relación del principio de no confiscatoriedad tributaria con otros principios**

Al igual que los principios explicados previamente, el principio de no confiscatoriedad está directamente vinculado a otros principios al contribuir a su entendimiento y aplicación concreta recíprocamente.

#### **a) Principio de capacidad económica**

Como ya sabemos, la capacidad económica es la aptitud contributiva que posee cada contribuyente de aportar tributariamente a las arcas del Estado. En ese sentido, uno de los parámetros que determina la confiscatoriedad de un tributo es si su

aplicación excede la capacidad económica de ese contribuyente, lo cual haría que una parte sustancial de su patrimonio se vea afectado, y por ende, su propiedad.

Este criterio es utilizado por diferentes jurisdicciones a la hora de determinar si un tributo es confiscatorio o no, por lo cual podría decirse que ambos principios van directamente de la mano.<sup>153</sup>

b) Principio de igualdad tributaria

De la misma manera, hemos determinado que el principio de igualdad tributaria decreta que todos son iguales para el legislador al momento de establecer los tributos, pero naturalmente, dicha igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>154</sup>

Debido a esto, se entiende que el principio de no confiscatoriedad tributaria debe aplicarse desde una perspectiva individual, toda vez que no se puede tomar a todos los contribuyentes desde una misma dimensión. Es esencial entonces el principio de igualdad, pues un trato arbitrario e injusto, puede conllevar la violación del principio de no confiscatoriedad, al disponer de la propiedad privada de un grupo determinado de individuos.

---

<sup>153</sup> Resoluciones de las jornadas latinoamericanas de derecho tributario, XIV Jornada latinoamericana de derecho tributario (Buenos aires - Argentina 1989), 64 Revista de Derecho Universidad Nacional Autónoma de México 273, 346 (1997).

<sup>154</sup> FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. **Instituciones de Derecho Financiero** 192-193 (Editorial Jurídicas y Sociales 2010).



### **3.4.4. El principio de no confiscatoriedad tributaria en Panamá**

#### **3.4.4.1. Constitución Nacional**

Nuestra Constitución no establece expresamente el principio de no confiscatoriedad, sin embargo, sí establece que no existirá confiscatoriedad en general, llevándonos a comprender la doctrina y jurisprudencia de dicho artículo, que su aplicación se traslada al plano tributario. En ese sentido, su artículo 30 dispone:

“No hay pena de muerte, de expatriación ni de confiscación de bienes.”

Es una realidad que, aunque el principio de no confiscatoriedad se mantiene como un concepto jurídico indeterminado en nuestra Constitución, lo cual a su vez constituye una razón esencial por la que deberíamos contar con un desarrollo jurisprudencial que nos aclare a profundidad el mismo, el Pleno de la CSJ no ha detallado sobre este a fin de brindarnos un entendimiento claro sobre su alcance y aplicación, a diferencia de los demás principios desarrollados por esta tesis en los cuales el Pleno ha intentado determinar su alcance concretamente.

Dicho eso, recientemente el Pleno decidió sobre este principio y la estimada del Impuesto sobre la Renta.<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup> Sentencia del 22 de junio de 2021. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá [Jurisprudencia-Constitucional-ISR-Estimado.pdf.aspx \(bdo.com.pa\)](https://www.bdo.com.pa/jurisprudencia-constitucional-isr-estimado.pdf.aspx) (Última vez visitada el 30 de abril de 2022).

En ese sentido, el accionista argumentó que se infringió el principio de no confiscatoriedad al contribuyente tener que calcular el impuesto del periodo fiscal posterior, tomando como base imponible la renta gravable obtenida en el año anterior, resultando en un impuesto causado e infiriendo a su vez que el contribuyente obtendrá los mismos ingresos en el año nuevo en cuestión.

A dicha argumentación, el Pleno consideró que no se violaba el principio de no confiscatoriedad señalando que indiscutiblemente la norma impone un pago por adelantado de una renta inexistente, exigencia que, en situaciones extraordinarias como lo ha sido la pandemia del COVID-19, puede representar una pesada carga al contribuyente, al incidir en el rendimiento de su negocio durante el año en el que efectúa el pago y la liquidación; pero que no se puede perder de vista, que se trata de un mecanismo que beneficia al fisco en la recaudación de este impuesto.

De igual manera, establecieron que es un mecanismo de pago adelantado, que no afecta en ningún momento la obligación real, sino que funciona como adelanto en caso de que la renta sea mayor, y en caso contrario, se le es devuelto al contribuyente mediante la acumulación de crédito fiscal a su favor.

A nuestro juicio, el análisis presentado por el Pleno se basa solamente en el hecho de que la normativa permite dicha acción, sin embargo, no entran a analizar si la

carga impuesta al contribuyente es confiscatoria y más elevada de lo que puede soportar en un determinado año fiscal, poniendo por encima los intereses del fisco.

Cabe destacar, que, dentro del proyecto de acto constitucional del 2019 se contempló modificar el artículo 30 a:

“No hay pena de muerte, de expatriación ni de confiscación de bienes patrimoniales, tales como el patrimonio familiar tributario o la vivienda principal reconocidos por la autoridad competente en materia fiscal.”

A nuestro juicio, la reforma no satisface del todo la determinación del principio de no confiscatoriedad. Consideramos que limita un poco la interpretación del principio cuya aplicación, al no estar explícitamente en la Constitución, se basa principalmente en este artículo. Incluso podría parecer que condiciona a que la no confiscación se limite a bienes patrimoniales que gocen de un estatus especial como el patrimonio familiar o la vivienda principal, lo cual no es el espíritu del principio. Ningún bien, ni tampoco las rentas de un contribuyente independientemente posea una protección o beneficio tributario especial, debe poder ser confiscado. De igual forma, supedita a que el estatus esté sujeto al reconocimiento de la autoridad competente cuando pueden existir bienes patrimoniales que no hayan procedido con la tramitología para dicho reconocimiento.

Dicho eso, somos de la opinión que aunque la redacción de este principio podría ser constitucionalmente mejor, de manera que sea más directa y ampare los bienes de

los contribuyentes en su totalidad, el Pleno debería aprovechar las oportunidades en las cuales un demandante invoque la violación del principio de no confiscatoriedad, a fin de tener una idea más clara del alcance del principio dentro de nuestra legislación, al ser un principio escasamente estudiado. Por eso repetimos la importancia, de la tarea que mantiene el Pleno dentro del desarrollo de su jurisprudencia.

#### **3.4.4.2. Código de Procedimiento Tributario**

Aunque la Constitución no establece este principio específico en materia tributaria, como ya hemos visto, el CPT si lo regula mediante su artículo 7:

“Ordenación y aplicación de los tributos. La ordenación y aplicación de los tributos se realizará atendiendo a los siguientes principios constitucionales, tanto en lo concerniente al establecimiento de los tributos como en su cobro:

1. ...
2. No deben ser confiscatorios.  
...”

El artículo expresa que a pesar de que el principio no esté taxativamente dentro de la Constitución, la misma contempla y protege el principio de no confiscatoriedad. De esa manera, igual que los demás principios, el CPT traslada la aplicación del principio a un plano administrativo que se refleja dentro del ejercicio y capacidad recaudadora de la Administración.

### **3.5. Incumplimientos que afectan la efectividad de los principios constitucionales tributarios**

Luego del estudio de los principios constitucionales tributarios dentro de nuestra legislación, podemos afirmar, que existen fallas dentro del sistema tributario panameño desde un punto de vista normativo y administrativo, como por ejemplo normativa e interpretaciones que se contradicen entre sí; vacíos legales en cuanto a los mecanismos de aplicación de los tributos y la delimitación precisa de la relación fisco-contribuyente, resueltos, pero todavía no implementados del todo y; una legislación complicada y fragmentada, cuyo problema empieza con la norma base que fundamenta nuestro sistema tributario.

Estas faltas, junto con otros temas que afectan el Estado de Derecho en Panamá, como la corrupción, detallada por el Índice de Estado de Derecho previamente explicado, han motivado otro conjunto de problemas, que han impulsado el suceso de situaciones concretas por parte de los órganos del Estado, principalmente el Ejecutivo y Legislativo, que violan los derechos de los contribuyentes y, por ende, afectan la efectividad de los principios constitucionales tributarios creados con el fin de proteger a la población de abusos de las autoridades encargadas de ostentar el poder tributario del Estado.

Actualmente, el artículo 381 del CPT establece los derechos de los contribuyentes dentro de la relación jurídico-tributaria en nuestro país. Este menciona

una gama de derechos relacionados al respeto, debido proceso, transparencia y entre otros, que se busca caractericen la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria. Por medio de este artículo se sintetizan los derechos que mantiene el contribuyente dentro de cualquier proceso o trámite con la Administración tributaria, al tener como objetivo reflejar expresamente aquello que las normas constitucionales buscan garantizar concretándolas en el plano administrativo.

Consideramos que su entrada a nuestra legislación es importante, ya que impulsa la eliminación de vacíos legales en cuanto a cómo debe ser el desarrollo de la relación entre el contribuyente y la Administración, así como el trato que el primero debe recibir. Igualmente, tal y como afirma Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante “CIAT”) comentado, desde un enfoque basado en la experiencia iberoamericana, se estima vital mencionar los derechos de los contribuyentes de manera expresa como garantía respecto al balance que debe existir entre el poder del Fisco y los obligados,<sup>156</sup> cuestión que a nuestro juicio reduce la discrecionalidad de la Administración y el principio de igualdad entre las partes dentro del marco de la justicia tributaria.

---

<sup>156</sup>Centro interamericano de Administraciones Tributaria, Modelo de Código Tributario Comentado, (2015)  
[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIA\\_T](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIA_T) (Última vez visitado el 25 de mayo de 2022).

Ahora bien, a pesar de que los derechos expresados por el artículo 381 se encuentran de cierta forma en normativa anterior a la creación del CPT, su violación se ha dado y se dá a través de situaciones promovidas por la Administración y el Órgano Legislativo que impiden que podamos afirmar que los límites a la potestad tributaria cumplen con el objetivo para el cual fueron creados.

### **3.5.1. Faltas procesales por parte de la Administración tributaria**

Los primeros problemas que analizaremos están relacionados con violaciones a los derechos procesales de los contribuyentes, los cuales están tipificados detalladamente en numeral 13 del artículo 381 del CPT y encontrándose entre ellos: el derecho al debido proceso, el derecho de defensa y el derecho a interponer acciones, recursos, apelaciones, incidentes y cualquier otro medio impugnatorio establecido por la Ley, sobre los cuales expondremos seguidamente.

Los derechos procesales contemplan que, para la resolución de todos los trámites administrativos, se regulen claramente los requisitos, efectos y métodos a utilizar por las autoridades en la aplicación de las normas sustanciales, teniendo cada uno como objetivo lograr un desenlace y resultado justo del proceso.

Ahora bien, el debido proceso constituye una garantía, que obliga a las autoridades a cumplir con el conjunto de normas y principios procesales dentro de cada

procedimiento jurídico del cual participan. Es el pilar fundamental del derecho procesal, siendo aplicable a todos los procesos y por conexión extensiva, a otros procedimientos como los administrativos.<sup>157</sup> Su objetivo es garantizar un resultado justo y equitativo en donde se respeten los derechos de los particulares y se llegue a una resolución que refleje atinadamente las disposiciones sustantivas que regulan la materia determinada.

El derecho de defensa, por su parte, se entiende como la oportunidad del administrado de hacer oír sus alegaciones, descargos y pruebas, constituyendo también el derecho de exigir a la Administración el cumplimiento previo de un conjunto de actos procedimentales que le permitan conocer con precisión los hechos y las disposiciones legales aplicables a los mismos.<sup>158</sup> Desde nuestro punto de vista, que exista el derecho de defensa es fundamental para que se dé el debido proceso dentro de cualquier trámite, pues impulsa a la presencialidad del elemento de justicia dentro de la resolución final del mismo.

---

<sup>157</sup> AGUDELO, MARTÍN. **El debido proceso** (2005), <https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307/1278> (Última vez visitado el 20 de abril de 2022).

<sup>158</sup> CAMUS, OSVALDO. **El derecho a la defensa del interesado en el procedimiento administrativo**, (1999) <http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/viewFile/441/414#:~:text=1.%20Aspectos%20del%20Derecho%20a%20Defensa%20En%20materia,decisi%C3%B3n%20administrativa%20garantizando%20que%20ella%20sea%20m%C3%A1s%20justa> (Última vez visitado el 25 de mayo de 2022).



El derecho a interponer recursos o a recurrir del contribuyente, que consiste en el derecho a impugnar los actos administrativos mediante la utilización de los recursos que procedan en contra de dicho acto, es una de las formas en las cuales se materializa el derecho a defensa de los contribuyentes, al abrir las puertas a que decisiones tomadas por la Administración sean revocadas. Constituye de esa manera, una parte esencial del debido proceso dentro del desenlace de cualquier trámite administrativo.

Ahora bien, las faltas procesales, que ocurren cuando las autoridades omiten pasos dentro de un proceso u no aseguran el cumplimiento de derechos como los antes mencionados, son un problema que la DGI ha presentado tanto en la resolución de ciertos trámites administrativos como en la resolución de los recursos procesales, siendo un excelente ejemplo, las decisiones de las solicitudes de no aplicación del CAIR, cuyos diferentes desafíos hemos expuesto anteriormente en este capítulo y, las relativas a las solicitudes de cesión de créditos fiscales, recientemente reguladas por el CPT de manera general.

#### **3.5.1.1. Resolución de solicitudes de No Aplicación del CAIR**

El CAIR consiste en un método o sistema alternativo del cálculo del Impuesto sobre la Renta. La norma específica, que el CAIR le es aplicable a aquellas personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen los B/.1,500,000.00 anuales y, resulte mayor el

impuesto calculado aplicando el 4.67% al total de esos ingresos gravables, que la suma calculada en base al método tradicional amparado en el artículo 699 del Código Fiscal.

La norma precisa que aquellos contribuyentes que incurran en pérdidas por razón del pago del Impuesto sobre la Renta o produzcan una tasa efectiva que exceda la tarifa general establecida en el Código Fiscal, podrán pagar el impuesto en base a dicha tarifa tradicional, solicitando la No Aplicación del CAIR.

Igualmente, los artículos 133-D, 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo No. 170 establecen puntos importantes como los requisitos a incluir con la solicitud, así como especificaciones relacionadas a términos impuestos al contribuyente y a la Administración tributaria.

Ahora bien, desde los inicios de la implementación del CAIR y la posibilidad de solicitar su inaplicación a las autoridades, han acontecido rechazos de dichas solicitudes derivados de faltas al debido proceso por parte de la Administración. A pesar de que es una situación conocida por los contribuyentes y expertos de la materia, diversos fallos del TAT revisados para esta investigación, demuestran las diferentes faltas cometidas.

Primeramente, observamos cómo durante la revisión de las solicitudes iniciales, se presentaron situaciones en las cuales la DGI rechazó las peticiones sin requerir a las

contribuyentes aclaraciones adicionales sobre pruebas adjuntadas, como por ejemplo, diferencias entre la Declaración Jurada de Renta y las declaraciones de ITBMS,<sup>159</sup> e igualmente, escenarios en los cuales los auditores de la Administración concluyeron cifras diferentes a las determinadas por los contribuyentes, sin explicar el método utilizado para llegar a las mismas,<sup>160</sup> procediendo con el subsecuente rechazo de la solicitud.

Los anteriores, que son ejemplos de muchas de las razones por las cuales niegan las solicitudes de No Aplicación del CAIR, dan como resultado que rechacen las solicitudes en base a análisis que no son minuciosos ni detallados y que parecen ser hasta cierto punto, arbitrarios, pues no se respeta el debido proceso al no permitir que el contribuyente aclare o extienda sobre las pruebas adjuntadas a su solicitud o; haya una motivación del rechazo lo suficientemente sustentada y clara dentro de la resolución.

Durante la revisión de los recursos de reconsideración interpuestos por los contribuyentes, observamos igualmente situaciones en las cuales la DGI viola el debido proceso al no valorar debidamente las pruebas presentadas por los contribuyentes,

---

<sup>159</sup> Resolución de Fondo No. TAT-RF-002 de 6 de enero de 2022. Tribunal Administrativo Tributario. <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%2014317.pdf?msclkid=b0f2e1b1cffd11ec82c828487ff484ae> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

<sup>160</sup> Resolución de Fondo No. TAT-RF-050 de 8 de junio de 2018. Tribunal Administrativo Tributario. <http://tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp-071-17.pdf> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

omitiendo en algunos casos la emisión del auto de admisión de pruebas<sup>161</sup> y negando su análisis mediante el argumento de que no es posible examinar el fondo del asunto por falta de la presentación de alguno de los requisitos establecidos en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170.<sup>162</sup> Lo curioso es que, en todos los casos, los contribuyentes o habían aclarado las pruebas presentadas junto con la solicitud durante el recurso de reconsideración, habían realizado las correcciones pertinentes y demostrado la parte más importante de la solicitud de No Aplicación del Cair: una tasa efectiva mayor al 25% o presentar pérdidas durante el periodo fiscal señalado.

En ese sentido, consideramos que la DGI debe recordar su papel dentro de la operatividad del Estado de Derecho, ya que, aunque es esencial su función recaudadora, no puede abusar de la posición del contribuyente a quien se le debe garantizar que su solicitud va a ser minuciosamente analizada de forma de que se refleje su realidad económica y se le conceda aquello a lo cual tiene derecho de reclamar, entendiendo que la finalidad de resolver estas solicitudes es comprender dicha realidad económica que atraviesa el contribuyente durante un determinado periodo fiscal.

---

<sup>161</sup> Resolución de Fondo No. TAT-RF-007 de 22 de enero de 2020. Tribunal Administrativo Tributario, [www.tribunaltributario.gob.pa/download-resolution/Exp.002-18.pdf](http://www.tribunaltributario.gob.pa/download-resolution/Exp.002-18.pdf) (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

<sup>162</sup> Resolución de Fondo No. TAT-RF-097 de 22 de octubre de 2021. Tribunal Administrativo Tributario, <http://tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20097-17.pdf?msclkid=786f5763cffe11ec9a1c05be5eb7e02f> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

Aunque con la creación del TAT los contribuyentes pueden tener una resolución por un tribunal independiente y mayormente capacitado, el tiempo y capital invertido por este, es considerable, por lo que es clave que la Administración sea efectiva dentro de la revisión de las solicitudes y cualquier posterior recurso que se interponga, respetando lo establecido por la Ley.

### **3.5.1.2. Resolución de solicitudes de cesión de créditos fiscales**

La cesión de créditos fiscales entre contribuyentes es un tema que de manera general está regulado a través del artículo 83 del CPT, al establecer que:

“Los créditos líquidos y exigibles de un contribuyente o responsable por concepto de tributos podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario. Para tales efectos, se deberán cumplir los requisitos siguientes:

1. El contribuyente o responsable deberá comunicar a la Dirección General de Ingresos la cesión.
2. Solamente podrán cederse créditos administrados por la Dirección General de Ingresos.
3. Los créditos deberán ser debidamente individualizados en cuanto al tipo de impuesto, periodo fiscal y cuantía.”

En primer lugar, es importante que establezcamos, que de acuerdo con nuestra legislación, constituyen créditos fiscales aquellas sumas que un contribuyente haya

ingresado efectivamente a las arcas del fisco o, que sean consecuencia de un beneficio o incentivo fiscal que estos mantengan.<sup>163</sup>

Como bien determina el artículo 83, los créditos que cualquier contribuyente mantenga en concepto de tributos administrados por la DGI podrán ser cedidos a terceros que sostengan deudas con la Administración, a efectos de que estos puedan ser compensados con las mismas, siempre y cuando no existan limitaciones derivadas de la naturaleza de dichos créditos establecidas en normas especiales.

Con la entrada en vigor de dicho artículo, la DGI ha implementado el trámite concreto para proceder con dicha cesión, mediante el cual el cedente debe solicitar a la Administración, por medio de un memorial y un conjunto de requisitos, que los créditos sean transferidos a la cuenta corriente del cesionario con el objetivo de que la Administración revise la materialidad de los créditos a traspasar y que el cesionario en efecto mantenga una deuda a saldar.

En la actualidad, la Administración no notifica al contribuyente a través de una Resolución formal y motivada de su decisión de aceptar o negar la solicitud, remitiéndole únicamente un informe del departamento de cuenta corriente, quien determina si se debe o no proceder con la aprobación de la solicitud.

---

<sup>163</sup> Código de Procedimiento Tributario, Ley No. 76 de 13 febrero de 2019, Publicada en Gaceta Oficial No. 28714-B de 14 febrero de 2019, art. 82.

Al no haber una Resolución formal, el contribuyente no puede recurrir a fin de que la decisión de la Administración sea impugnada y debidamente revisada por un tercero, teniendo que solicitar nuevamente la cesión, cuya revisión estará sujeta a quien la rechazó en primera instancia o, aceptar el rechazo de la DGI como definitivo.

A nuestro juicio el no permitir que la decisión sea impugnada, viola claramente el derecho de defensa y de posibilidad de interponer recursos, afectando consecuentemente la garantía al debido proceso que goza todo contribuyente, pues este tiene que estimar y aceptar en primera instancia el análisis realizado por la DGI como definitivo, sin posibilidad de pedir que se estudie la situación a una mayor profundidad bajo la comprensión de terceros.

Ahora bien, ambas faltas de carácter procesal violan los principios constitucionales tributarios pues imposibilitan que estos cumplan los objetivos por los cuales fueron creados y que anteriormente hemos explicado.

El principio de legalidad tributaria, por ejemplo, se infringe al la Administración tributaria violar disposiciones procesales, contenidas no solo a nivel constitucional, sino también en leyes vigentes como la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000 y el Código Fiscal, principalmente. La infracción de este principio afecta el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, pues el contribuyente no puede tener

la confianza de la observancia y correcta aplicación de la normativa dentro de la resolución de su caso.

Por otra parte, el principio de igualdad entre las partes también es profundamente afectado al la Administración tributaria aprovecharse de su posición de autoridad mediante dictámenes no analizados e infundados, que en numerosas ocasiones han sido rechazadas por el TAT al momento de resolver los recursos de apelación y al no permitir a los contribuyentes retar las decisiones tomadas mediante la impugnación de las mismas, como es el caso de la resolución de las solicitudes de cesión de créditos fiscales.

Ambas situaciones también violan lo dictaminado por el principio de capacidad económica, pues en el caso del CAIR, se obliga al contribuyente a pagar el impuesto sobre una tasa efectiva que puede ser considerablemente mayor a la determinada por Ley o no toma en cuenta las pérdidas obtenidas durante dicho periodo fiscal y; en el caso de la cesión de créditos fiscales, omite la realidad económica del origen de esos créditos para el cedente y consecuentemente, para el cesionario.

Sentimos que estos problemas aparte de ser causados por la carencia, desde la implementación del método, de normativa sólida y vigente que determine los derechos procesales que mantienen los contribuyentes, son causados también por otros motivos arraigados principalmente a una Administración tributaria en parte disfuncional que no



cuenta con suficiente personal capacitado para resolver problemas que requieren de ciertos conocimientos técnicos y que tampoco promueve un “modelo de cumplimiento cooperativo”, hacia con una visión de servicio.

Con respecto a la falta de capacitación, la revisión y análisis de solicitudes como las del CAIR, requieren de personal especializado que conozca sobre la materia y abogados que interpreten y apliquen la Ley correctamente. En ese sentido, el problema que ostenta la DGI al igual que numerosas instituciones del Estado, es la falta de suficiente personal capacitado que brinde un servicio público adecuado, tal y como se reflejan en las respuestas brindadas por los funcionarios dentro de los fallos estudiados. Según el Documento Técnico sobre el Servicio Civil en Panamá, elaborado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo durante el 2019, en nuestro país los servidores públicos terminan siendo en muchos casos identificados con el Gobierno de turno al no haber un sistema profesional e imparcial que implique un reclutamiento basado en méritos, siendo el servicio público igualmente precario y sin generar los incentivos necesarios para que los funcionarios busquen permanecer mediante el desarrollo de sus capacidades más allá de los gobiernos mediante los cuales quedaron colocados en sus puestos.<sup>164</sup>

---

<sup>164</sup> Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, El servicio civil en Panamá, (2019) [https://www.pa.undp.org/content/panama/es/home/library/democratic\\_governance/el-servicio-civil-en-panama--documento-tecnico--indh-2019.html](https://www.pa.undp.org/content/panama/es/home/library/democratic_governance/el-servicio-civil-en-panama--documento-tecnico--indh-2019.html) (Última vez visitado el 15 de mayo de 2022).

Consideramos que la Administración tributaria panameña, tampoco trabaja bajo una óptica cooperativa, cuyas prácticas entran bajo el modelo de cumplimiento cooperativo, promovido por diferentes organizaciones internacionales como la CIAT y la OCDE. Aunque no existe una definición estandarizada de modelo de cumplimiento cooperativo, este puede definirse de manera amplia, como una relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes basada en el entendimiento mutuo, el respeto y la cooperación, cuyo objetivo final es la aplicación y desarrollo eficaz del sistema tributario, sustentado en una transmisión recíproca de información relevante que impulse a que ambas partes cumplan con sus obligaciones bajo el espíritu y finalidad de norma, respetando a la vez sus derechos y las normas procedimentales en caso de desacuerdo.<sup>165</sup>

Difiere del modelo tradicional al este inferir, que todos los contribuyentes entienden cómo funciona la legislación fiscal y los diferentes trámites administrativos, mientras que el modelo de cumplimiento cooperativo busca prevenir y eliminar la incertidumbre de los contribuyentes dentro de sus relaciones con la Administración, mediante una relación fluida basada sobre la comunicación directa.

---

<sup>165</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Programa de Cumplimiento Tributario Cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y El Caribe (2022) <https://ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/> (Última vez visitado el 1 de junio de 2022).

Iniciativas que se implementan bajo este modelo se han puesto en marcha en países como España, Argentina, Holanda, Brasil y Guatemala,<sup>166</sup> siendo importante que hagamos énfasis en la palabra iniciativas, ya que en la actualidad, no existe un consenso global o regional sobre cuáles deben ser las iniciativas que implementar, al todas las jurisdicciones ser política y jurídicamente diferentes, resultando imposible estandarizarlas. No obstante, sí podemos nombrar características específicas de estas iniciativas como son la imparcialidad, la proporcionalidad, la transparencia y la agilidad dentro de la relación jurídico-tributaria, las cuales vinculan el desarrollo del modelo a una Administración servicial, que fomente la participación y transparencia en sus relaciones con la ciudadanía. En ese sentido, consideramos que la Administración tributaria de nuestro país debe desarrollar esa cualidad de buen servicio que caracteriza los planteamientos del modelo de cumplimiento cooperativo.

### **3.5.2. Dilación en la resolución de solicitudes de devolución de créditos fiscales a favor del contribuyente**

Otra situación que perjudica los derechos de los contribuyentes desde un plano administrativo y, por ende, la efectividad de los límites a la potestad tributaria en nuestro país es la dilación en la resolución de ciertas solicitudes, específicamente, aquellas relacionadas a la devolución de créditos fiscales a favor del contribuyente.

---

<sup>166</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia, (2015) [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015\\_DT2\\_cumplimiento\\_cooperativo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT2_cumplimiento_cooperativo.pdf) (Última vez visitado el 1 de junio de 2022).

El ingreso de estos créditos al fisco puede ser el resultado de pagos indebidos, en exceso o saldos a favor del contribuyente. Este puede utilizarlos de distintas maneras al ser capaz de compensarlos con otros impuestos,<sup>167</sup> cederlos a otros contribuyentes<sup>168</sup> o solicitar que le sean devueltos en efectivo,<sup>169</sup> en la mayoría de los casos y mientras dicho derecho no haya prescrito.<sup>170</sup>

Las solicitudes de devolución de impuesto son sencillamente peticiones a través de las cuales un contribuyente ejerce su derecho de solicitar la devolución de créditos a su favor en efectivo. Estas solicitudes pueden tomar muchas formas de acuerdo con la naturaleza del crédito que se pretende pedir y del impuesto al que correspondan.

Algunos ejemplos concretos de estas solicitudes de devolución son las relativas al Impuesto sobre la Renta de aquellas personas naturales asalariadas, regulada por el numeral 9 del artículo 709 del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo No. 368 de 26 de diciembre de 2018, que permite a las personas naturales asalariadas que hayan mantenido ciertos gastos reconocidos por la Ley, como por ejemplo gastos escolares de sus hijos, durante dicho periodo fiscal, solicitar la devolución de estos montos o; la relacionada al pago como adelanto del 3% en concepto de Impuesto sobre la Renta por

---

<sup>167</sup> Código de Procedimiento Tributario, Ley No. 76 de 13 febrero de 2019, Publicada en Gaceta Oficial No. 28714-B de 14 febrero de 2019, art. 80.

<sup>168</sup> Íd., art. 83.

<sup>169</sup> Código Fiscal de la República de Panamá, Publicada Gaceta Oficial No. 12995 de 29 de junio de 1956. art. 737

<sup>170</sup> Supra 182, art. 88.

Ganancia de Capital dentro de la enajenación de un bien inmueble, en aquellas ventas donde no haya habido ganancias o, el 10% sobre la ganancia resulta menor que el 3% de adelanto, la cual se encuentra regulada por el literal “a” del artículo 701 del Código Fiscal.

Ahora bien, un tema que ha persistido a lo largo de las Administraciones es la excesiva dilación en resolver estas solicitudes, que en ningún caso constituyen un trámite expedito u automático, al estar obligado el contribuyente a presentar una serie de documentación, la cual la DGI ya mantiene en numerosos casos o que la misma Ley contempla como inexigible tal y como es el caso de la obligación de presentar la Declaración Jurada de Renta para aquellas personas naturales asalariadas que soliciten la devolución detallada en el párrafo anterior, para que esta posteriormente haga las revisiones que considera pertinente.

Cuando nos referimos a demoras excesivas, hacemos énfasis en que, durante Administraciones anteriores muchas de estas solicitudes tardaban hasta tres años en ser resueltas, sin existir ningún tipo de sanción o afectación en contra de la Administración tributaria.

El artículo 381 del CPT, también toma en cuenta esta falta al garantizar como un derecho del contribuyente, mediante su numeral 11 “la posibilidad de exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, o de más, con los intereses por

mora, y a ser reembolsados los costos y gastos ocasionados por la satisfacción de garantías de pago, cuando mediante resolución se declaren improcedentes o prescritas las pretensiones de la Administración Tributaria.”

Desde nuestro punto de vista, la resolución expedita de estas solicitudes, sin perjuicio de la resolución de otro tipo de solicitudes que también toman un tiempo considerable en ser resueltas por la DGI, es esencial, pues el contribuyente está obligado a cumplir con el pago de aquellos créditos a favor del Estado, dentro de un tiempo establecido por la Ley, siendo fiscalizado por la Administración tributaria, lo que quiere decir que este tiene el deber y la responsabilidad de pagar a tiempo los impuestos a los cuales se encuentre sujeto, con la imposición automática de recargos e intereses en aquellos escenarios en donde no pague en debido tiempo.<sup>171</sup>

En ese sentido, este problema viola el principio de igualdad entre las partes, específicamente, al no haber consecuencias para la Administración si demora años en pagar a los contribuyentes los montos de los cuales son acreedores y que adeuda el fisco a su favor, mientras que estos son sancionados automáticamente al pagar cualquier tributo fuera de plazo.

---

<sup>171</sup> Supra 184, art. 1072-A.

Ahora bien, el CPT ha planteado interesantes soluciones a este problema, desde un punto de vista legal, reformando la normativa que en este momento regula la materia. En ese sentido, ha establecido que los pagos debidos e indebidos de los cuales surja el derecho a solicitar una devolución, devengarán un interés que se generará a partir de un año después de la fecha en que se realizó la solicitud de devolución; igualmente, establece que la Administración tendrá seis meses para devolver aquellos montos sobre los cuales se mantenga el derecho de devolución en concepto de adelanto del 3% por enajenación de bien inmueble, devengando intereses en aquellos casos en los cuales la Administración se sobrepase del tiempo estipulado.<sup>172</sup>

De la misma manera, el CPT contempla incluir dentro del presupuesto nacional un fondo para proceder con las devoluciones de impuestos que se adeuden durante dicho periodo.<sup>173</sup>

Consideramos que las soluciones de normativa planteadas a través del CPT son buenas, al intentar cerrar la brecha de desigualdad entre las partes mediante la implementación de intereses en contra de la Administración, situación que busca asemejar el trato que se le da al contribuyente actualmente.

---

<sup>172</sup> Supra 182, art. 185.

<sup>173</sup> Supra 182, art. 192.

No obstante, sugerimos que puede estudiarse la aplicación de soluciones sistemáticamente expeditas a nivel administrativo, a partir de una mejora del sistema digital con el que cuenta la DGI.

Por ejemplo, para la devolución del adelanto del 3% en concepto de ganancia de capital por la enajenación de bienes inmuebles o; para aquellas devoluciones hacia personas naturales asalariadas, sobre las cuales la DGI exige adicionalmente requisitos como la presentación de una Declaración Jurada de Rentas, contrario a lo estipulado en el párrafo 1 del artículo 710 del Código Fiscal, puede estudiarse la imposición de soluciones prácticas dentro del mismo sistema electrónico, que se apoyen primordialmente en una revisión interinstitucional, sin el tedioso proceso de revisión de más de 14 pasos que acarrearán estas solicitudes actualmente. Esto haría que el proceso fuese más rápido y eficiente y que no existan riesgos de negativas de las solicitudes.

Países como Brasil han implementado la novedosa tecnología de *Blockchain*,<sup>174</sup> la cual consiste en un mecanismo digital para crear un libro de registros digital y distribuido, en el cual dos o más participantes integrantes de una red, intercambian información y activos de manera directa, sin intermediarios. Es un sistema altamente

---

<sup>174</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Blockchain en la Administraciones Tributarias, (2021) <https://www.ciat.org/blockchain-en-las-administraciones-tributarias/> (Última vez visitado el 10 de junio de 2022).



seguro, pues autentica a los participantes y se asegura que estos tengan los activos e información sobre la que quieran tranzar.<sup>175</sup>

En el caso que comentábamos de Brasil, su Administración implementó un sistema especial denominado “BCPF” mediante el cual se comparten datos del Registro de Contribuyentes/ Personas Naturales entre instituciones tributarias y regulatorias dentro de los tres niveles del gobierno. Al estar este sistema basado en la tecnología de *Blockain*, el mismo utiliza una cadena de bloques autorizada basada en un software código abierto auditable, del que solo participan las instituciones autorizadas.<sup>176</sup> Esta tecnología ha permitido que la información fluya entre las instituciones, mostrando igualmente beneficios de fiscalización para la misma, lo cual sería igual de beneficioso para nuestra Administración, desde nuestro punto de vista.

### **3.5.3. Reconocimiento de incentivo fiscal en materia de turismo**

Aunque el Órgano Legislativo ostenta la potestad tributaria de manera directa, estos también pueden violar los principios materiales tributarios que la Constitución garantiza mediante las leyes que emite, afectando por consiguiente los derechos de los contribuyentes. En estos casos es de vital importancia el rol del Pleno de la CSJ, quien

---

<sup>175</sup> IMB, Blockain, (2022) <https://www.ibm.com/topics/what-is-blockchain>, (Última vez visitado el 10 de junio de 2022).

<sup>176</sup> Supra 189.

a través de los mecanismos que explicaremos en el siguiente capítulo, puede salvaguardar el espíritu del texto constitucional.

El caso específico que estudiaremos está relacionado a la última modificación del artículo 9 de la Ley No. 80 de 8 de noviembre de 2012 que dicta normas de incentivos para el fomento de la actividad turística en Panamá, el cual fue modificado mediante el artículo primero de la Ley No. 122 de 31 de diciembre de 2019.

Desde la creación de la Ley, este artículo otorga un incentivo fiscal a aquellas personas naturales o jurídicas que inviertan en empresas turísticas mediante la adquisición primeriza de bonos, acciones y demás instrumentos nominativos emitidos por dicha empresa turística.

Antes de su modificación en el 2019, el artículo 9 especificaba que la suma invertida por aquella persona natural o jurídica, conocida como inversionista primer adquiriente, en la compra de bonos, acciones y demás instrumentos nominativos emitidos por la empresa turística, se podría considerar como un gasto 50% deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta del inversionista.

Con la modificación del artículo 9, el 100% de las inversiones realizadas se considerará un crédito fiscal a favor del inversionista primer adquiriente, lo cual significa que la totalidad de lo invertido en bonos, acciones y demás instrumentos

financieros emitidos por una empresa turística, se considerará un crédito fiscal en concepto de impuesto sobre la renta. La norma igualmente establece que estos créditos fiscales puedan ser cedidos a terceros y otras condiciones, como que el crédito se puede utilizar a partir del segundo año de la inversión por un monto máximo del 50% del Impuesto sobre la Renta causado, siempre que dicho monto no exceda el 15% del monto inicial del crédito fiscal, hasta que se consuma el 100% del crédito y por un periodo límite de 10 años a partir de que los créditos fueron otorgados.

En nuestra opinión, la modificación tuvo un impacto importante en el sentido de que el beneficio dejó de ser un gasto deducible, para convertirse en un crédito fiscal con la posibilidad de ser cedido a un tercero. Primeramente, debemos destacar, que, por la naturaleza de cada uno, un crédito fiscal es diferente a un gasto deducible. Este último corresponde a una deducción que se hace sobre el total de ingresos gravables que tienen una persona, reduciendo la base imponible o la renta gravable sobre la cual se debe calcular el impuesto a pagar. Por su parte, un crédito fiscal a favor del contribuyente es una cuantía económica a favor de este, que, dependiendo de su naturaleza, puede ser utilizada para pagar un determinado impuesto o ser devuelto, como hemos explicado anteriormente.

Para este caso específico, el crédito puede ser utilizado para pagar el Impuesto sobre la Renta o ser cedido a un tercero, total o parcialmente, de acuerdo con las condiciones explicadas previamente.

Ahora bien, el artículo en mención, ha sido acusado de ser inconstitucional por no cumplir con el artículo 276 de la Constitución Nacional el cual dispone que al momento de aprobar una Ley que derogue o modifique las que establezcan ingresos comprendidos en el presupuesto, la Asamblea Nacional está obligada a fijar una renta sustitutiva o aumentar las existentes, considerando previamente el Informe de la Contraloría General de la República, referente a la efectividad de dichas rentas sustitutivas; y el artículo 55 del Reglamento Interno de la Asamblea, que establece que aquellos proyectos de ley que desarrollen temas estrictamente tributarios deben ser analizados por la Comisión del Ministerio de Economía y Finanzas.

Aunque el Pleno no se ha pronunciado sobre esto, el Procurador General de la Nación concordó con el demandante al confirmar que la Contraloría no había emitido ningún informe sobre la efectividad de la renta sustitutiva propuesta y, que la modificación durante su etapa de anteproyecto tampoco fue analizada por la Comisión de Economía y Finanzas, al no existir los informes respectivos.<sup>177</sup> Esto también vulnera el numeral 1 del artículo 163, que prohíbe a la Asamblea Nacional a expedir leyes que contraríen la letra o el espíritu de la Constitución, al estar como bien sabemos, atada a sus disposiciones y a lo que las mismas inspiran durante la realización de las disposiciones legales de nuestro país.

---

<sup>177</sup> Opinión del Procurador General de la Nación sobre Inconstitucionalidad. Vista No. 04 de 24 de marzo de 2022. [file:///C:/Users/Stella/Downloads/OPINION%20INCONSTITUCIONALIDAD%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Stella/Downloads/OPINION%20INCONSTITUCIONALIDAD%20(3).pdf) (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

Adicionalmente, a nuestro juicio, la Ley incumple con lo dispuesto por el artículo 11 del CPT el cual obliga a que la Asamblea Nacional solicite al Ministerio de Economía y Finanzas la evaluación del impacto económico de los proyectos de ley que establezcan incentivos fiscales que afectan la recaudación, al MEF no presentar dicho informe.

Ahora bien, siendo causales de inconstitucionalidad las faltas de forma durante su aprobación y una violación al principio de legalidad tributaria, respectivamente, la ausencia de esos informes puede ocasionar una violación a principios como el de capacidad económica y generalidad, al no estudiarse a profundidad cómo el Estado reemplazará los ingresos que dejará de percibir, que, para este caso, constituyen millones de dólares.

Lo anterior en el sentido de que los incentivos fiscales que concede el Estado deben estar lo suficientemente estudiados y sustentados, ya que exactamente lo que se busca evitar, es que estos impulsen una injusta distribución de la carga tributaria, en la cual personas que sí tienen la capacidad económica para hacer frente a sus impuestos, no los paguen, por privilegios arbitrarios. En ese sentido, los beneficios fiscales son una excepción a la regla para que el Estado alcance otros fines que la Constitución garantiza, por lo cual, su aplicación siempre debe ser analizada minuciosamente y no ser tomada a la ligera, ya que el dejar de percibir ingresos por un determinado beneficio fiscal, afecta a aquellos contribuyentes que tendrán que hacerse cargo de la brecha de

ingresos o si no es suficiente, aquellos a los cuales afectará el ingreso dejado de percibir acorde al principio de redistribución del ingreso colectivo.

Para evitar que estas leyes sean promulgadas, lo ideal sería tener una Asamblea que entienda la complejidad e importancia de este tipo de asuntos, sin intereses de terceros de por medio, afirmación aplicable también para el Órgano Ejecutivo. No obstante, como esperar eso es poco realista, la solución a este problema es contar con un sistema de justicia efectivo, en este caso, el Pleno de la CSJ que sustente y dictamine la inconstitucionalidad de las normas, mediante la activación de los mecanismos que explicaremos en el siguiente capítulo.

## **Capítulo 4: Mecanismos para asegurar el cumplimiento de los límites a la potestad tributaria**

Establecidos los principios constitucionales tributarios de manera general y particular dentro del ordenamiento jurídico panameño, es menester que desarrollemos los mecanismos de protección mediante los que se asegura el cumplimiento de los límites a la potestad tributaria que ejerce el Estado de Derecho, desde un punto de vista constitucional.

Como bien expondremos, la aplicación y utilización de estos mecanismos van enlazadas al hecho de que los límites a la potestad tributaria, concretizados mediante los principios constitucionales tributarios, son normas de rango constitucional, o sea normas con un tratamiento especial con respecto a las demás que componen el ordenamiento jurídico de inferior jerarquía. Por ello, en este capítulo nos adentraremos a explicar la esencia y aplicación precisa de los procesos donde se da eficacia real a la normativa constitucional.

### **4.1. Guarda de la integridad de la Constitución**

#### **4.1.1. Principio de Supremacía Constitucional**

Como hemos planteado, los principios constitucionales tributarios, cuyo objetivo es garantizar la libertad y los derechos de los contribuyentes, así como también fiscalizar las actuaciones de las autoridades en materia tributaria, actuando a la vez como el pilar esencial del sistema tributario de un Estado, están contenidos dentro de

la Constitución reconocida como la “Ley suprema” a partir del principio de supremacía constitucional.<sup>178</sup>

El principio de supremacía constitucional, que posiciona a la Constitución como la norma jerárquicamente superior dentro un ordenamiento jurídico, surge con el nacimiento y evolución del Estado de Derecho en el cual se instaura a la misma como aquella que faculta, organiza y limita a los poderes públicos, garantizando a su vez los derechos y libertades de los individuos.<sup>179</sup>

El principio de supremacía constitucional se manifiesta desde una perspectiva formal al ser la Constitución sobre la cual se organiza y fundamenta el sistema jurídico de un Estado, estableciendo un proceso complicado para su reforma, así como ciertos criterios a seguir en la creación de las normas de inferior jerarquía. Mediante su perspectiva material, concentra los valores y principios fundamentales que rigen la organización político-social que es el Estado.<sup>180</sup>

Ahora bien, con el fin de garantizar el cumplimiento de este principio, la misma Constitución provee una serie de mecanismos que permiten verificar si las actuaciones

---

<sup>178</sup> MONTOYA ZAMORA, RAÚL. **El principio de supremacía constitucional frente a los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos**, 2 Revista Derecho Global: Estudios sobre Derecho y Justicia 127, 128 (2017).

<sup>179</sup> CEA EGAÑA, JOSÉ LUIS. **Derecho Constitucional Chileno: Tomo I** 412 (Editorial Universidad Católica de Chile, 3era ed, 2019) (2002).

<sup>180</sup> DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, MARCOS FRANCISCO. **La Supremacía Constitucional: Naturaleza y Alcances**, 20 Revista DÍAKAION de la Universidad de La Sabana 100, 97-117 (2011).



emitidas por las diferentes autoridades de un Estado violan por acción u omisión sus disposiciones. Estos mecanismos, que se encuentran amparados bajo el denominado control de constitucionalidad, no solo aseguran la guarda de la integridad de la Constitución, sino que también permiten a los tribunales emitir y desarrollar importantes criterios jurisprudenciales a través de sus fallos o sentencias, que hemos incluido en el capítulo anterior de esta investigación.

#### **4.1.2. Control de constitucionalidad**

El control de constitucionalidad nace como consecuencia del principio de supremacía constitucional, que exige diseñar y establecer mecanismos de protección idóneos que aseguren el cumplimiento de las normas constitucionales<sup>181</sup> mediante las cuales se regulan y consagran los principios, valores y derechos que caracterizan al Estado de Derecho.

En ese sentido, su finalidad es verificar a través de diversas acciones jurídicas los actos o normas emitidos por el Estado que sean acusadas de quebrantar alguna disposición constitucional, anulando aquellas que así lo hagan.<sup>182</sup> Dicha verificación garantiza que se mantengan los valores sociales fundamentales que se consignan dentro del texto constitucional, ya que el papel que desempeña y juega la concepción del

---

<sup>181</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, RIGOBERTO. **Derecho Procesal Constitucional** 33 (Editorial Cultural Portobelo 2020).

<sup>182</sup> DÍAZ BRAVO, ENRIQUE. **Análisis y reflexiones sobre el control de constitucionalidad de las leyes**, 15 Revista Opinión Jurídica 25, 30 (2016).

control de la constitucionalidad de las leyes y demás actos jurídicos es esencial para la plena eficacia del Estado de Derecho como marco jurídico de limitación del poder político y como garantía necesaria para la vigencia efectiva de los derechos fundamentales.<sup>183</sup>

En relación con los principios tributarios constitucionales, es esencial que un Estado de Derecho ejerza un control de constitucionalidad efectivo, en el cual dichos mecanismos no solo garanticen los derechos de los contribuyentes y fiscalicen las actuaciones de las autoridades en materia tributaria, sino que desarrollen, mediante las sentencias emitidas por el Tribunal competente, criterios jurisprudenciales que amplíen el contenido y alcance de los principios, que por su carácter, entiéndase normas que no tienen un presupuesto de hecho concreto, son necesarios para ser aplicados.

La doctrina expone dos tipos de controles de constitucionalidad: el control objetivo y el control subjetivo. Por el enfoque de esta tesis desarrollaremos solo el control objetivo de constitucionalidad, al estar dirigido a la constitucionalidad de las normas u actos con un impacto universal y no particular, como supone el control subjetivo, que está orientado a la protección de las garantías fundamentales de los individuos en situaciones concretas.

---

<sup>183</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, *Supra* 196, p. 40.

El control objetivo de constitucionalidad se materializa a través de un conjunto de acciones que pueden interponerse ante la autoridad encargada de proteger la integridad de la Constitución, quien determina la inconstitucionalidad de la norma o acto demandado.

En Panamá, el control de constitucionalidad objetivo se fundamenta en el artículo 206, literal “a” de la Constitución, que otorga la guarda de su integridad al Pleno de la CSJ.<sup>184</sup> Dicho artículo implementa dos de los mecanismos idóneos para acceder a este control: la acción de inconstitucionalidad y la consulta o advertencia de inconstitucionalidad.

El artículo 171 de la Constitución, regula la objeción de inexecutableidad, en relación con el numeral 6 del artículo 183, la cual también constituye una vía, preventiva, de acceso al control de constitucionalidad.

Procesalmente, el Libro IV del Código Judicial, el cual se titula “Instituciones de Garantía” a través de su título I “Guarda de la Integridad de la Constitución”, desarrolla las normas que establecen el estatuto de la justicia constitucional en Panamá.

---

<sup>184</sup> Constitución Política de la República de Panamá [C.P.] 2004 (Texto único), Publicada en Gaceta Oficial No. 25176 de 15 de noviembre de 2004, art. 206 (a).

#### **4.1.2.1. Procesos a través de los cuales se asegura el control de constitucionalidad objetivo en Panamá**

##### **4.1.2.1.1. Acción de inconstitucionalidad**

La acción o demanda de inconstitucionalidad es un mecanismo de control constitucional que permite verificar y determinar si un acto o disposición emitido formalmente infringe alguna disposición constitucional.

Este mecanismo da lugar al control abstracto de constitucionalidad, ya que mediante él no se debate la constitucionalidad de la norma en base a su aplicación en la resolución de un caso particular, sino que permite que el interesado recurra directamente al Pleno de la CSJ a interponer la demanda en base a un análisis de pleno derecho.<sup>185</sup>

Toda persona está legitimada para activar este mecanismo de control de constitucionalidad, el cual, al no estar supeditado a un hecho adicional más que a la formalización de la emisión de la norma o acto, no cuenta con un término definido de prescripción.<sup>186</sup>

Son susceptibles de ser verificadas mediante una acción de inconstitucionalidad las leyes emitidas por el Órgano Legislativo; las disposiciones u actos emitidos por el

---

<sup>185</sup> NARANJO MESA, VLADIMIRO. **Teoría Constitucional e instituciones políticas** 327-328 (Editorial Temis 1990).

<sup>186</sup> BARRIOS GONZÁLEZ, BORIS. **Derecho Procesal Constitucional** 35 (Editorial Cultural Portobelo 4ed 2011) (1999).

Órgano Ejecutivo y las entidades administrativas; ciertas resoluciones Judiciales, exceptuando aquellas emitidas por las salas o el Pleno de la CSJ y; aquellos actos emitidos por las autoridades locales.<sup>187</sup>

En materia tributaria, la acción de inconstitucionalidad permite que cualquier persona solicite al Pleno de la CSJ, verificar si disposiciones que incidan sobre temas tributarios y de cualquier rango jerárquico, violan los límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado, o sea cualquier principio tributario constitucional.

Constituye a nuestro juicio, uno de los mecanismos de mayor alcance para los obligados tributarios y a su vez se establece como una excelente oportunidad para que el Pleno explore sobre la aplicación concreta del principio discutido.

Por ejemplo, mediante acción de inconstitucionalidad el accionante solicitó declarar como inconstitucional el último párrafo del artículo 11 del “Acuerdo para la Cooperación Fiscal y el Intercambio de Información en Materia de Impuestos y el Canje de Notas Interpretativo”, adoptado por la República de Panamá mediante Ley No. 40 de 18 de abril de 2011, que dispone:

“Entrada en vigor. Las partes se notificarán en forma recíproca cuando se hayan completado sus procedimientos internos necesarios para la entrada en vigencia de este Acuerdo. Este Acuerdo entrará en vigencia en la última de las fechas de estas

---

<sup>187</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, *Supra* 196, p. 96.

notificaciones. Una vez este Acuerdo entre en vigencia, el mismo tendrá efectos para solicitudes que se hagan en o a partir de la fecha de entrada en vigencia, con respecto a asuntos que correspondan períodos fiscales que comiencen en o partir de tres años anteriores a la firma de este Acuerdo.”

En ese sentido, el accionante estableció que dicho artículo permitía que el Acuerdo tuviese efectos sobre solicitudes que se hicieran en o a partir de la fecha de su entrada en vigencia, con respecto a asuntos que correspondiesen a períodos fiscales que comenzaran en o a partir de tres años anteriores a la firma del mismo, lo cual a su juicio, violaba el principio de irretroactividad que reviste a la norma tributaria, reconocido mediante el artículo 46 de la Constitución:

“Las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese. En materia criminal la Ley favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada.”

En cuanto a la sentencia, el Pleno consideró, como bien expusimos durante esta tesis, que disposiciones de carácter interno, incluso aquellas de rango constitucional, no pueden ser invocadas para incumplir con obligaciones adquiridas mediante tratados internacionales como se contempla en este caso. Igualmente, la Corte consideró que el artículo 46 permite la irretroactividad de las normas en casos en los cuales su finalidad sea resguardar el orden público o el interés social, estimando que lo anterior resulta aplicable al artículo demandando al ser relativo a medidas de prevención relacionadas a la comisión de delitos que pueden afectar la economía de los Estados, a través del

desarrollo de economías ficticias que perturbasen el cumplimiento de los deberes económicos de estos.<sup>188</sup>

Como observamos, la acción de inconstitucionalidad permite al Pleno, encargado de salvaguardar la integridad de la Constitución, determinar, mediante un análisis de derecho, la constitucionalidad de una norma. En la sentencia explicada queda fija la superioridad que mantienen los tratados internacionales de acuerdo con el criterio del Pleno, hecho importante para el efectivo ejercicio de la potestad tributaria en la actualidad y a su vez, posibles excepciones al principio de irretroactividad de la norma que también constituye un principio tributario constitucional.

#### **4.1.2.1.2. Consulta o advertencia de inconstitucionalidad**

Por su parte, la consulta o advertencia de inconstitucionalidad es aquel mecanismo de control constitucional que permite verificar la constitucionalidad de una norma de carácter legal o reglamentaria, que se esté utilizando para la resolución de un proceso específico.<sup>189</sup>

---

<sup>188</sup> Sentencia del 20 de octubre de 2016. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [file:///C:/Users/Stella/Downloads/CNA%20vs%20Ley%20No.%2020%20de%202011%20\(Acuerdo%20para%20la%20Cooperaci%C3%B3n%20Fiscal%20e%20Intercambio%20de%20Informaci%C3%B3n%20en%20Materia%20de%20Impuestos%20FATCA\).pdf](file:///C:/Users/Stella/Downloads/CNA%20vs%20Ley%20No.%2020%20de%202011%20(Acuerdo%20para%20la%20Cooperaci%C3%B3n%20Fiscal%20e%20Intercambio%20de%20Informaci%C3%B3n%20en%20Materia%20de%20Impuestos%20FATCA).pdf) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>189</sup> QUINTERO, CÉSAR. **Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional** (1998), <https://www.scribd.com/document/155071631/V-Congreso-Iberoamericano-de-Derecho-Constitucional-UNAM-1998-IIJ-IiDC> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

Se usa el término “advertencia” cuando el juez quien lleva el caso advierte que la norma a utilizar para resolver el mismo puede ser inconstitucional; y el término “consulta”, cuando una de las partes dentro del proceso, consulta al juez sobre la constitucionalidad de la norma a utilizar, quien deberá elevarla al Pleno, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos.<sup>190</sup>

La consulta o advertencia es un control concreto a diferencia de la acción de inconstitucionalidad, ya que en ella es esencial que la norma que se acuse de inconstitucional se esté utilizando y a su vez sea relevante en la resolución del proceso específico.<sup>191</sup>

Las normas que son susceptibles de ser examinadas mediante este mecanismo son las leyes o disposiciones reglamentarias de carácter sustantivo y no procesal.

En materia tributaria, al igual que la acción de inconstitucionalidad, la advertencia permite con las diferenciaciones que la caracterizan, que el Pleno se pronuncie sobre la inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley o reglamentaria de carácter tributario que pueda afectar a una parte dentro de un proceso de esa índole. Por ejemplo, el Alcalde Municipal del Distrito de Chitré remitió al Pleno de la CSJ una

---

<sup>190</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, Supra 191, p. 99.

<sup>191</sup> LÓPEZ ULLOA, JUAN MANUEL. **Orígenes constitucionales del control judicial de las leyes** 12 (Editorial Tecnos 1999).



Advertencia de Inconstitucionalidad promovida por una de las partes de un proceso en el cual se estaba utilizando la Ley No. 37 de 29 de junio de 2009 “Que descentraliza la Administración pública”. En ese sentido, la parte afectada solicitó que se declarara como inconstitucional el segundo párrafo del artículo 110 de mencionada Ley que dispone:

“Cuando los tributos tengan incidencia extradistrital, cada Municipio cobrará proporcionalmente a la actividad que se desarrolla.”

La acusación de inconstitucionalidad se basó en el hecho de que el artículo 110 de la Ley No. 37 de 29 de junio de 2009, permitía que los Municipios cobraran impuestos municipales extradistritalmente, sin establecer la misma Ley las excepciones o actividades lucrativas específicas, violando el artículo 245 de la Constitución Política que no permite el cobro de impuestos municipales de manera extradistrital a menos de que de que haya excepciones específicas y, que establece:

“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.”

El Pleno estimó, no obstante, que el artículo expresa que cada Municipio cobrará "proporcionalmente" a la actividad que se desarrolla dentro de su territorio. Por tanto, no se trataba realmente de la fijación o cobro de un impuesto que previamente no estuviese fijado por Ley, por lo que el Pleno consideró que los Municipios no

estaban rebasando su potestad tributaria, pues la norma limita tanto su fijación o cobro a la proporcionalidad que corresponde a la circunscripción territorial del municipio respectivo.

Por otro lado, el Pleno también estableció que el hecho de que la norma demandada no determine expresamente los impuestos que tendrían incidencia extradistrital, no conlleva la inconstitucionalidad de la norma, y es que como quiera que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, se estipula que dentro de su territorio los individuos pueden ser gravados por impuestos municipales, de lo que se deduce que dicha potestad dimana de la Ley.<sup>192</sup>

#### **4.1.2.1.3. Objeción de inexequibilidad**

La objeción de inexequibilidad por su naturaleza es un mecanismo de control constitucional diferente a los anteriormente expuestos, ya que se basa en un control preventivo al examinar la validez constitucional de un proyecto de ley que todavía no forma parte del ordenamiento jurídico del país.<sup>193</sup>

Este mecanismo puede ser exclusivamente promovido por el presidente de la República, quien está facultado para utilizarlo antes de sancionar un proyecto de ley

---

<sup>192</sup> Sentencia del 7 de febrero de 2019. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <https://vlex.com.pa/vid/amparo-garantias-constitucionales-corte-839119573?msclid=1520125cd0e311ec8287f973ff5466b0> (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>193</sup> GOZAINI, OSVALDO. **La Justicia Constitucional** 325 (Editorial La Ley 1994).

aprobado por la Asamblea Nacional, por considerar que este incluye artículos que infringen determinadas disposiciones constitucionales de forma o fondo.<sup>194</sup> La objeción del presidente puede ser total o parcial, dependiendo si veta el proyecto de ley en su conjunto, o si veta artículos específicos del mismo.

El presidente al objetar el proyecto de ley lo retorna a la Asamblea Nacional a fin de que esta realice las correcciones pertinentes. Si la Asamblea insiste en aprobarlo por mayoría de 2/3 partes, a pesar de las observaciones realizadas por el presidente, el Órgano Ejecutivo deberá remitirlo a la CSJ para que el Pleno decida si el proyecto de Ley es constitucional o no. Si la Corte falla a favor de la Asamblea Nacional, el presidente debe sancionar y promulgar obligatoriamente el proyecto ley, mientras que, en caso contrario, el proyecto de ley no se perfeccionará como Ley de la República.<sup>195</sup>

La objeción de inexecutable puede también aplicarse dentro de procesos de reformas constitucionales por cuestiones únicamente de forma.

Dentro de los proyectos de ley que desarrollan normas de carácter tributario, la objeción de inexecutable permite al presidente actuar si considera que el mismo es

---

<sup>194</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, RIGOBERTO; RODRÍGUEZ ROBLES, FRANCISCO. Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional (La Objeción de Inexecutable en Panamá) (2001), <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1976010> (Última vez visitado el 15 de enero de 2022).

<sup>195</sup> GONZÁLEZ MONTENEGRO, Supra 196, p. 111.

inconveniente o inconstitucional, en relación con las disposiciones constitucionales que limitan la actuación del Estado, pero que a su vez aseguran la posibilidad de este para obtener ingresos en concepto de impuestos, tasas y contribuciones.

En ese sentido, la Asamblea Nacional aprobó el proyecto de ley No. 481 de 2020 mediante el cual “se incentiva la donación de equipos tecnológicos para fines educativos”. A través de este se pretendía estimular la donación de computadoras, celulares y tabletas a colegios oficiales por medio de la deducción de los montos invertidos en su adquisición del Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales o jurídicas que decidiesen donarlos, mientras que durase el estado de emergencia nacional por la pandemia del COVID-19.

El presidente de la República objetó por inexecutable el proyecto de ley al considerarlo como inconveniente y no por inconstitucional, al estipular que ya el Código Fiscal establece normativa que regula y reglamenta el tratamiento fiscal de las donaciones, no solo dirigidas a instituciones educativas oficiales, sino también aplicables a aquellas realizadas a favor de cualquier institución del Estado y Organizaciones sin Fines de Lucro. Por ello el presidente consideró que esta redundancia conllevaría una afectación a la economía del sistema jurídico, dado la

conurrencia dentro del mismo ámbito material de aplicación, vetando el proyecto de ley en su totalidad.<sup>196</sup>

De la misma manera, en cuanto a temas de afectación tributaria, el presidente objetó el proyecto de Ley No. 183 “que crea el Programa Becario Innova para Licenciatura y Maestría”, y el cual a diferencia del proyecto de ley anteriormente explicado, fue objetado de manera parcial y por ser tanto inconveniente como inconstitucional.

El artículo 7 del proyecto de ley, el cual el presidente objetó por inconstitucional, disponía:

“El Programa Becario Innova para Licenciaturas y Maestrías será financiado de manera voluntaria por las empresas multinacionales con licencia SEM y empresas establecidas en Área Económica Especial Panamá-Pacífico.

Las empresas multinacionales con licencia SEM y empresas establecidas en el Área Económica Especial Panamá-Pacífico podrán destinar a la fundación, de manera voluntaria, hasta un 50% del impuesto sobre la renta que les sea aplicable por ley.

En adición al aporte voluntario que puedan hacer de la forma anterior, las empresas multinacionales con licencia SEM y empresas establecidas en el Área Económica Especial Panamá-Pacífico también podrán hacer donaciones voluntarias a la fundación.”

---

<sup>196</sup> Presidencia de la República de Panamá, Objeción de Inexequibilidad, Nota No. DS-010-2021 de 22 de abril de 2021  
[https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG\\_LEGIS/PDF\\_SEG/PDF\\_SEG\\_2020/PDF\\_SEG\\_2020/2020\\_P\\_481.pdf](https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG_LEGIS/PDF_SEG/PDF_SEG_2020/PDF_SEG_2020/2020_P_481.pdf) (Última vez visitada el 11 de mayo de 2022).

En ese sentido, dicho artículo fue acusado de violar los artículos 163 y 276 de la Constitución, que establecen respectivamente:

“Es prohibido a la Asamblea Nacional:

1. Expedir leyes que contraríen la letra o el espíritu de esta Constitución.  
... ”

“La Asamblea Nacional no podrá expedir Leyes que deroguen o modifiquen las que establezcan ingresos comprendidos en el presupuesto, sin que al mismo tiempo establezca nuevas rentas sustitutivas o aumente las existentes, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de las mismas.”

El presidente estimó que el artículo disminuía el monto a pagar en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las empresas SEM, las cuales ya de por sí gozan de tarifas especiales, lo cual a su juicio, no se enmarca en el principio general para la deducibilidad de costos y gastos contemplado en el Código Fiscal. Por ello estimó que el legislador incurrió en la infracción de las normas constitucionales citadas en concepto de violación directa, cuando elimina, por esta vía, una fuente de ingresos al tesoro nacional, sin establecer una renta sustitutiva de la misma.<sup>197</sup>

---

<sup>197</sup> Presidencia de la República de Panamá, Objeción de Inexequibilidad, Nota No. DS-035-2020 de 26 de octubre de 2020.  
[https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG\\_LEGIS/PDF\\_SEG/PDF\\_SEG\\_2020/PDF\\_SEG\\_2020/2020\\_P\\_183.pdf](https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG_LEGIS/PDF_SEG/PDF_SEG_2020/PDF_SEG_2020/2020_P_183.pdf) (Última vez visitado el 11 de mayo e 2022).

Como establecen las objeciones de inexecutableidad presentadas, el presidente de la República tiene un control directo sobre la constitucionalidad de las normas. Esto a nuestro juicio es una forma de proteger el Estado de Derecho, no solo desde una perspectiva tributaria, sino que ejemplifica el principio de pesos y contrapesos que debe existir dentro de la vida política de un Estado. Es clave recalcar que la última instancia de estas objeciones es el Pleno, como máximo interpretador de la norma constitucional.

#### **4.1.3. Control de legalidad**

Nuestra Constitución también contempla el control de legalidad que permite verificar y determinar la legalidad de los actos emitidos por la Administración pública. Aunque este control no está diseñado para proteger la guarda de la integridad de la Constitución de manera directa, lo consideraremos brevemente en nuestra investigación al estar estrechamente relacionado con el principio de legalidad tributaria.

A diferencia del control de constitucionalidad que vela por salvaguardar la integridad de la Constitución, el control de legalidad verifica la legalidad de los actos, resoluciones, órdenes o disposiciones emitidas por las Administraciones pública,

provincial o municipal que sean acusadas de ser contrarias al sentido y al alcance de la disposición de rango de Ley que se aduce como infringida.<sup>198</sup>

En ese sentido, la Sala Tercera de la CSJ en Panamá ejerce la jurisdicción contencioso-administrativa y con audiencia del procurador de la Administración, puede anular los actos en los cuales confirme la violación de la disposición legal alegada, pudiendo restablecer el derecho particular violado o estatuir nuevas disposiciones en reemplazo de las anuladas, pronunciándose prejudicialmente acerca del sentido y alcance de un acto administrativo o de su valor legal.<sup>199</sup>

En Panamá el control de legalidad se fundamenta en el artículo 206, literal “b” de la Constitución.

En materia tributaria el control de legalidad evita especialmente que se establezcan tributos a través de disposiciones que no constituyan leyes, por lo que protege el principio de legalidad tributaria, que como sabemos, faculta específicamente al Órgano Legislativo a crear e imponer nuevos tributos mediante Ley.

---

<sup>198</sup> Sentencia del 17 de julio de 2017. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [Publio Cortes vs Artículo 288 G del Código Penal \(Delito de Defraudación Fiscal\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>199</sup> Supra 199, art. 206 (b).



Este se ejerce concretamente a través de dos procesos: la demanda de nulidad y la demanda de plena jurisdicción. A través de ambas se busca verificar la legalidad de actos emitidos por las autoridades, sin embargo, cada una tiene una serie de peculiaridades que la diferencian de la otra, las cuales radican en la distinta naturaleza de los actos impugnables por dichos recursos, y por otro lado, en la situación jurídica en la que se encuentre la parte recurrente.<sup>200</sup> La Ley No. 135 del 30 de abril de 1943, junto con sus modificaciones, organiza la jurisdicción contenciosa-administrativa.

Pasaremos a explicar brevemente cada uno de estos procesos con el fin de detallar su funcionamiento, no obstante, es importante que recalquemos que la acción de nulidad acarrea mayor peso dentro de nuestra investigación debido a su carácter objetivo y general que es hacia donde va dirigido el desarrollo de esta tesis.

#### **4.1.3.1. Procesos a través de los cuales se asegura el control de legalidad**

##### **4.1.3.1.1. Acción contencioso-administrativa de nulidad**

La acción o demanda contencioso-administrativa de nulidad es por medio de la cual se solicita la anulación de un acto administrativo de carácter general, impersonal y objetivo, por considerarlo violatorio de una norma con rango de Ley.<sup>201</sup>

---

<sup>200</sup> MORGAN JR., EDUARDO. **Los recursos Contenciosos Administrativos de Nulidad y de Plena Jurisdicción** (Editorial Talleres Gráficos 2ed1982) (1961).

<sup>201</sup> BERNAL, MANUEL; CARRASCO, JOSÉ; DOMINGO, LASTENIA. **Manual de Derecho Administrativo Panameño** 532 (Editorial Cultural Portobelo 2013).

A través de esta acción no se solicita el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas para restituir un derecho particular, sino únicamente la anulación del acto específico que se impugna. Esta acción faculta a la Sala Tercera de la CSJ a dictar normas en reemplazo de las que fueron declaradas como ilegales.

Esta acción posee características que la hacen accesible a todos los individuos, ya que puede ser ejercida por cualquier persona, sea natural o jurídica, mientras esté domiciliada en la República de Panamá; puede proponerse en contra de todos los actos generales emitidos por las autoridades antes mencionadas y; también, por solo requerir de la formalización y emisión del Acto, el derecho a invocarla no prescribe.<sup>202</sup>

Como bien mencionamos, el control de legalidad está muy relacionado a la protección del principio de legalidad tributaria. En cuanto a la acción de nulidad específicamente, es común ver su uso en contra de acuerdos emitidos por autoridades municipales a través de los cuales se exigen el pago de gravámenes nuevos, cuestión que sobrepasa su capacidad tributaria derivada.

Por ejemplo, mediante demanda contencioso-administrativa de nulidad el accionante solicitó que se declararan nulos por ilegales los literales “d” y “e” del artículo 1 y, el artículo 2 del Acuerdo No. 7 de 26 de agosto de 1999 dictado por el

---

<sup>202</sup> Íd, p. 533.

Consejo Municipal del Distrito de Chame al estos exigir que las empresas de servicios de comunicación pagaran un impuesto adicional por mes y que igualmente, las casetas telefónicas ubicadas en servidumbres municipales, propiedad privada y en áreas rurales pagaran un impuesto por cada teléfono público que mantuviesen por mes.

En ese sentido, el accionante estableció que se violaron los artículos 17, 21, 74 y 79 de la Ley No. 106 de 8 de octubre de 1973; y el artículo 3 de la Ley No. 26 de 29 de enero de 1996, modificado por el artículo 43 de la Ley No. 24 de 30 de junio de 1999, los cuales resumidamente determinan que:

- a) Los Consejos Municipales tienen la facultad de establecer impuestos, contribuciones, derechos y tasas de conformidad con las Leyes;
- b) Estos no pueden gravar con impuestos municipales lo que ya ha sido gravado con impuestos nacionales;
- c) No pueden gravar actividades que tengan incidencia fuera del distrito, a menos que haya una excepción legal;
- d) No existe norma particular que permita a los Municipios gravar la prestación de servicio de telecomunicaciones.

La Sala Tercera coincidió con el accionante al establecer que los Consejos Municipales pueden gravar las actividades industriales, comerciales y lucrativas que se realicen en su respectivo distrito, más al hacerlo, deben observar y cumplir los preceptos constitucionales y legales que limitan el ejercicio de su potestad tributaria,

como es el caso de: la prohibición de gravar las actividades que tiene incidencia extramunicipal, salvo que así lo autorice la Ley; la prohibición de gravar con impuestos los servicios de telecomunicaciones, al igual que los bienes utilizados en la prestación del mismo, salvo las excepciones que contempla el aludido artículo 3 de la Ley No. 26 de 29 de enero 1996 y sus modificaciones; o la prohibición de gravar las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación.<sup>203</sup>

De la misma manera, la acción de nulidad permite que se proteja la jerarquía normativa en caso de que se violenten disposiciones legalmente establecidas. Mediante demanda contencioso-administrativa el accionante solicitó que se declarasen nulos por ilegales los artículos 1 y 2 del Decreto Ejecutivo No. 100 de 18 de octubre de 2004, al considerar que el Órgano Ejecutivo se extralimitó en sus funciones al instaurar mediante dichos artículos, condiciones con respecto a la utilización de los títulos del Estado, entiéndase Certificados de Poder Cancelatorio y afines, en el pago de deudas tributarias con relación al porcentaje de uso y sobre el tipo de impuestos en los cuales estos podían usarse.

El demandante alegó que dichos artículos violaron específicamente el artículo 6 de la Ley No. 108 de 30 de diciembre de 1974; los artículos 6, 7 y 11 de la Ley No.

---

<sup>203</sup> Sentencia del 20 de mayo de 2002. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [sentencia potestad tributaria municipal \(1\).pdf](#), (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

3 de 20 de mayo 1985; los párrafos 12 y 16 del artículo 1057-V del Código Fiscal y el artículo 1073-A del Código Fiscal por:

- a) No se establece en la Ley que estos títulos puedan ser objeto de liquidación de una fracción de los impuestos cargados a un contribuyente en cierto momento, ni mucho menos circunscribe su uso para impuestos determinados;
- b) No se fija en la Ley que el crédito fiscal pueda utilizarse para cancelar solo en un 50% del Impuesto Sobre la Renta, denegando su agotamiento, la transferencia de los créditos fiscales y disminuyendo el manejo y garantía de los mismos.

La Sala Tercera concordó con el accionante al considerar que los artículos en efecto fueron una extralimitación del principio de potestad reglamentaria que ejerce el Órgano Ejecutivo, al establecer condiciones adicionales a lo establecido en la Ley. Además de esto, esta estimó que los reglamentos son normas de menor jerarquía, por lo cual, la aplicación de estas disposiciones violaba preceptos jerárquicos establecidos en el Código Administrativo.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Sentencia del 29 de septiembre de 2006. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Rafael Rivera vs MEF \(DE 100 de 2004\) \(Cesion y Compensacion de Creditos Tributarios\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

#### **4.1.3.1.2. Acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción**

La acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción, por su parte, está dirigida a cuestionar la legalidad de actos administrativos que lesionen los derechos subjetivos de un administrado,<sup>205</sup> por lo que, a diferencia de la acción de nulidad, solo puede ser interpuesta por aquella persona a quien se le viole un derecho directo a través del acto administrativo impugnado.

Este tipo de acción no solo busca declarar la nulidad del acto administrativo, sino que también se restablezca el derecho subjetivo lesionado, resarciendo al administrado por los daños y perjuicios causados. Para interponerla es necesario que el administrado haya agotado la vía gubernativa, prescribiendo la posibilidad de utilizarla a los dos meses siguiente de la notificación o ejecución del acto que se pretende impugnar por ilegal.<sup>206</sup>

En temas tributarios concretos, es común ver el uso de este tipo de acción cuando la autoridad exige el pago de un tributo, al cual el contribuyente no se considera sujeto. Por ejemplo, mediante acción de plena jurisdicción el accionante solicitó que se declararan nulas por ilegales una serie de resoluciones emitidas por la Tesorería Municipal de Panamá, que sancionaron con el pago de impuestos municipales

---

<sup>205</sup> Sentencia del 17 de enero de 1991. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [http://jurisis.procuraduria-admon.gob.pa/wp-content/uploads/2016/07/Urbanizadora-Farallon-S.A.\\_2.pdf](http://jurisis.procuraduria-admon.gob.pa/wp-content/uploads/2016/07/Urbanizadora-Farallon-S.A._2.pdf) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

<sup>206</sup> MORGAN JR, Supra 215, p. 140.

adeudados, más recargos e intereses, a una clínica de servicios odontológicos por el ejercicio de actividades lucrativas no especificadas.

Las disposiciones violadas más importantes para efectos de nuestra investigación, de acuerdo con el demandante, fueron los artículos 74 y 75 de la Ley No. 135 del 30 de abril de 1943 y, el numeral 86 del artículo 2 del Acuerdo No. 136 de 29 de agosto de 1996 relativas a la exigencia del pago de impuestos municipales de actividades lucrativas y no civiles, como es el caso de la odontología que constituye una profesión liberal.

La Sala estableció que efectivamente las resoluciones impugnadas infringieron el ordenamiento legal, debido a que la Corte ha reiterado en numerosas ocasiones que el ejercicio de profesiones liberales, como la odontología, no están sujetas a ningún gravamen, impuesto o contribución, en atención a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución.<sup>207</sup>

Conocer y poner en práctica los mecanismos mediante los cuales se cumplen los límites al ejercicio de la potestad tributaria, en aquellos casos en los cuales el

---

<sup>207</sup> Sentencia del 21 de mayo de 2009. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de Panamá. [Servicios Odontológicos vs Tesoro Municipal \(Impuestos Municipales\) \(Otras Actividades Lucrativas\) \(Profesiones Liberales\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

legislador o la administración los violan, es defender directamente el Estado de Derecho cuyo sustento jurídico se asienta en los valores que garantiza la Constitución.

Las sentencias que emanan de su utilización tienen un valor normativo importante, al provocar efectos generales sobre todos los operadores jurídicos. Igualmente, como bien expusimos en los capítulos anteriores, las sentencias ayudan a comprender el alcance de normas como los principios que por su carácter abstracto, necesitan ser evaluados desde casos concretos que brindan una perspectiva más concreta.



## **Capítulo 5: Límites a la potestad tributaria en el derecho comparado**

Los principios constitucionales tributarios como límites al ejercicio de la potestad tributaria en el Estado de Derecho conforman una idea universal de justicia, esencial para la supervivencia de este último, al vincularse a concepciones tales como la funcionalidad eficaz del Estado de Derecho; los criterios que deben regular la relación entre el Estado y los contribuyentes y; la aceptación y respeto de los derechos fundamentales, que aunque no son el foco principal de nuestra investigación, se han convertido en un punto fundamental respecto a los límites que debe tener el Estado en el ejercicio de su poder general.

En virtud de ello, en este capítulo analizaremos los principios tributarios de acuerdo con las Constituciones de la República de Colombia, el Reino de España y la República Argentina. Este análisis estará delimitado por el estudio de sus disposiciones constitucionales y la jurisprudencia de sus respectivos tribunales constitucionales o cortes, que demostrarán propiamente el alcance que estas le han dado a los principios dentro de sus sistemas tributarios. Explicaremos primero el principio de legalidad tributaria junto con sus posibles excepciones, para luego establecer y detallar sobre los demás límites materiales. Con respecto a los últimos, indagaremos sobre aquellos que previamente hemos explicado en nuestra investigación o los que, por la redacción y espíritu de las diferentes Constituciones, son de relevancia. Expondremos adicionalmente una Ley de interés perteneciente al ordenamiento jurídico español, a

través de la cual se trasladan los principios reconocidos por su Constitución a la interacción entre el contribuyente y la Administración pública.

## **5.1. República de Colombia**

### **5.1.1. Colombia como Estado de Derecho**

La República de Colombia se constituye formalmente como un Estado de Derecho a través del artículo 1 de su Constitución (en adelante “CC”), el cual establece:

“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.”

De acuerdo con dicha caracterización, Colombia se identifica como un Estado Social regido por derecho, al cual su Corte Constitucional, autoridad encargada de salvaguardar la integridad de su texto constitucional, ha atribuido tres componentes claves: un objetivo social, la concepción democrática del poder y la sujeción de los dos términos anteriores a la disciplina del derecho.<sup>208</sup> En cuanto al objetivo social que le atribuye la Corte, este se refiere específicamente a su identificación como Estado Social de Derecho, el cual, como estudiamos durante el primer capítulo de esta tesis, hace referencia a aquella organización estatal orientada a garantizar una justicia social y la dignidad humana de su población mediante la sujeción de las autoridades públicas a

---

<sup>208</sup> Sentencia del 13 de agosto de 1992. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://vlex.com.co/vid/-43556821?msclkid=4a26e9a5cffa11ec94dbc08dcba4f8b0> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

los principios, derechos y deberes sociales de orden constitucional, buscando a su vez encontrar un equilibrio entre el respeto a la libertad de los particulares y su intervención como Estado dentro de la vida de los mismos.

El artículo identifica también a Colombia como una república unitaria en la cual sus gobiernos territoriales gozarán de cierto grado de independencia y autonomía, pero siempre sobre la base de la unidad nacional,<sup>209</sup> impulsando la democracia participativa de sus ciudadanos y la valoración máxima del ser humano como base y elemento más importante del Estado.<sup>210</sup>

La Constitución de Panamá a diferencia de la colombiana, no reconoce explícitamente a la República de Panamá como un Estado ni Social, ni de Derecho, al simplemente determinar en su artículo 1 que “la Nación panameña está organizada en Estado soberano e independiente...”. Dentro del acto constitucional del 2019, se incluyó la determinación “Estado constitucional y social de derecho” en el artículo 2, más al estas no proceder, la inclusión al artículo no ocurrió.

---

<sup>209</sup> MADRID-MALO, MARIO. **De los principios fundamentales, de la Reforma de la Constitución** 37 (Editorial Temis 1998).

<sup>210</sup> Íd.

## **5.1.2. Límites a la potestad tributaria en Colombia**

### **5.1.2.1. Principio de legalidad tributaria**

En cuanto al ejercicio de la potestad tributaria, la CC otorga al Órgano Legislativo, conformado por el Congreso de la República, el ejercicio de la potestad tributaria del Estado colombiano al determinar que la Ley constituye el instrumento legal idóneo por medio del cual se podrá crear y establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales.<sup>211</sup> El artículo utiliza la palabra “contribuciones” de manera genérica,<sup>212</sup> al enmarcar todos los tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales; dando origen al principio de legalidad tributaria dentro de su régimen constitucional.

Cabe mencionar, de manera solo aclaratoria, que las contribuciones parafiscales son contribuciones diferentes a las tributarias, entendiéndose como las cargas fiscales impuestas a un patrimonio particular cuyos ingresos se utilizan para provecho de organismos privados o públicos específicos, no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente.<sup>213</sup> Un ejemplo de estas en Colombia, son las contribuciones recolectadas para el Fondo Nacional del Café cuyos montos van

---

<sup>211</sup> Constitución Política de la República de Colombia [C.C.] 1991, <https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion-Politica-Colombia-1991.pdf?msclkid=3c44b2eed00e11ecbb66190f96d006d1> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022), art. 150, num. 12.

<sup>212</sup> IGNARES, ROBERTO. **La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales** 127 (Editorial Universidad Externado de Colombia 2015).

<sup>213</sup> Sentencia del 1 de diciembre de 1994. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1994/C-545-94.htm> (Última vez visitado 18 de abril de 2022).

dirigidos a labores de comercialización, mercadeo e investigación cafetera. Este tipo de contribuciones no son objeto de nuestra investigación.

La CC desarrolla aún más el principio de legalidad tributaria, al establecer en su artículo 338:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La Ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la Ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las Leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva Ley, ordenanza o acuerdo.”

El artículo citado contempla tanto la creación de tributos de orden nacional como de incidencia local. Con respecto a los primeros, brinda una perspectiva relativa y no totalmente rígida del principio de legalidad tributaria<sup>214</sup> al exigir en materia únicamente de impuestos, que la Ley establezca todos sus elementos: sujetos, tarifa,

---

<sup>214</sup> IGNARES, *Supra* 227, p. 128.

hecho generador y base imponible; sin embargo, permite que la Administración pública defina la tarifa de las tasas y de las contribuciones especiales en determinados casos, siempre y cuando el sistema y el método de imposición estén desarrollados a través de una Ley.

Sobre ello, la Corte Constitucional precisó que los métodos son “pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa, y que los sistemas son las formas específicas de medición económica, de valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en dicha determinación tarifaria”.<sup>215</sup> El legislador debe señalar en la Ley que delegue, la función tarifaria de las tasas y contribuciones a la Administración pública, directrices específicas, tales como criterios econométricos o medidas técnicas, que no den espacio a la Administración para imponer tarifas arbitrarias.

Con relación a los tributos de incidencia local, no obstante, esta disposición se presta para diversas interpretaciones, pues parece dar potestad a los gobiernos locales, entiéndase las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, de “establecer” nuevos tributos por medio de sus instrumentos legales. La CC aparenta

---

<sup>215</sup> Sentencia del 20 de octubre de 1994. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1994/C-455-94.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

dar también un grado de flexibilización a los elementos esenciales que conforman esos tributos. Con respecto a ello, la Corte Constitucional ha sido uniforme en determinar que el Congreso de la República es el único facultado para crear e imponer tributos, pues ostenta la potestad tributaria directa dentro del marco constitucional colombiano. Las entidades territoriales no tienen capacidad para crear y establecer tributos dentro de sus jurisdicciones, al siempre depender de una Ley que les permita ejercer su potestad tributaria.<sup>216</sup>

Con respecto a la determinación de los elementos esenciales que conforman los tributos de incidencia local, la Corte Constitucional ha dicho que “cuando el Legislador establece tributos del orden nacional, debe señalar todos los componentes, de manera clara e inequívoca. No obstante, no opera la misma exigencia para los de orden territorial, frente a los cuales el Congreso deberá crearlos o autorizar su creación, pudiendo asumir además esa Corporación Legislativa una de las tres alternativas para la determinación de los elementos constitutivos del tributo: i) que señale los elementos del tributo; ii) que fije algunos de los elementos del tributo y permita que asambleas y concejos señalen los restantes, y iii) que deje a las corporaciones públicas territoriales la fijación de los elementos del tributo que aquel ha creado.”<sup>217</sup>

---

<sup>216</sup> IGNARES, *Supra* 227, p. 128.

<sup>217</sup> Sentencia del 31 de octubre de 2012. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2012/C-891-12.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Como observamos, la Corte ha reconocido que los gobiernos locales poseen cierto grado de libertad con respecto al establecimiento y desarrollo de los elementos esenciales que componen el tributo que pretenden exigir dentro de su territorio, pero siempre deberá existir una Ley que cree dichos tributos o, que autorice a las entidades territoriales a crearlos o determinar algún elemento que la Administración no establezca.

El artículo 338 de la CC hace también una diferenciación significativa al resaltar que la función de crear tributos se le atribuye al Congreso en “tiempos de paz”, dándonos a entender que existen excepciones al principio de legalidad tributaria en periodos en donde el país no goce de estabilidad. Estas excepciones se encuentran dentro del capítulo VI de la CC, “Estados de Excepción”, siendo de particular interés para nosotros el Estado de Comoción Interior, declarado en el suceso de que una grave perturbación del orden público atente de manera inminente en contra de la estabilidad institucional, la seguridad del Estado o de la convivencia ciudadana;<sup>218</sup> y el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el cual es declarado por perturbaciones graves e inminentes en contra del orden económico, social y ecológico del país.<sup>219</sup> Por medio de estos el gobierno queda facultado para dictar Decretos con fuerza de Ley, conocidos como Decretos Legislativos, que conjuren las causas de la perturbación e impidan la extensión de sus efectos. Dichos Decretos deben cumplir con los principios

---

<sup>218</sup> Supra 226, art. 213.

<sup>219</sup> Supra 226, art. 215, num. 2.



de proporcionalidad y democracia,<sup>220</sup> los cuales no permiten la suspensión de los derechos humanos o las libertades individuales; su utilización para lidiar con problemas no derivados de la anormalidad ocurrida y que la declaratoria no sea evaluada por la Corte Constitucional, quien podrá revertir el Estado de Excepción si considera que los motivos del Órgano Ejecutivo no son constitucionales.

Las facultades explícitamente tributarias que otorgan estos Estados de Excepción al presidente y a su gabinete, está desarrollados por el literal “k” del artículo 38 de la Ley Estatutaria No.137 de 2 de junio de 1994 “Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia”, que determina que el Gobierno podrá imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la conmoción y, percibir contribuciones o impuestos que no figuren en el presupuesto de renta; y por el artículo 47 de la misma Ley, que en su primer párrafo permite al gobierno establecer nuevos tributos o modificar los ya existentes, por una vigencia máxima de hasta el siguiente periodo fiscal, salvo que el Congreso durante el año siguiente, le otorgue carácter permanente.

Bajo el régimen constitucional panameño, como bien explicamos, la excepción al principio de legalidad tributaria se basa en el establecimiento de un Estado de Emergencia legalmente declarado. En ese sentido, la prerrogativa no admite que el

---

<sup>220</sup> Supra 226, art. 214.

Órgano Ejecutivo cree nuevos tributos o realice alteraciones estructurales a estos, sino que más bien únicamente suspende el pago de un determinado impuesto.

### **5.1.2.2. Límites materiales a la potestad tributaria en Colombia**

Estos límites se encuentran principalmente en dos artículos dentro de la CC, que se asientan en (a) el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de los criterios de justicia y equidad, acorde a lo establecido en el artículo 95 y (b) al ordenarle al legislador construir un sistema tributario en donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 363.<sup>221</sup>

#### **5.1.2.2.1. Justicia y equidad**

En primer lugar, se desprenden los criterios de justicia y equidad del artículo 95, los cuales delimitan la obligación o deber que tienen los ciudadanos colombianos de contribuir con el financiamiento del gasto público. La Corte Constitucional ha concluido que este deber se estableció con el objeto de lograr una convivencia social

---

<sup>221</sup> Sentencia del 18 de octubre de 2001. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2001/C-1098-01.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

conforme a los valores y principios contenidos en la CC y, lograr a la vez, los fines del Estado colombiano,<sup>222</sup> bajo la limitante que constituyen ambos principios.

Los criterios previamente mencionados son entonces los parámetros por medio de los cuales se equilibra la distribución de la carga tributaria entre los obligados, necesaria para la subsistencia del Estado de Derecho. La equidad en este caso complementa el criterio de justicia,<sup>223</sup> del cual se origina concretamente el principio de justicia tributaria,<sup>224</sup> definido por la Corte a partir del contenido de otros principios constitucionales, que desarrollaremos en breve, tales como el de equidad, progresividad e igualdad, llegando incluso a equiparar sus conceptos<sup>225</sup> al subyacer en él la obligación que tiene el Estado de distribuir la carga tributaria de manera equilibrada entre los contribuyentes.

La Corte también ha relacionado la justicia tributaria con el principio de capacidad económica, al determinar que “el principio de justicia tributaria es aquel que consiste en que la carga tributaria deba consultar la capacidad económica de los sujetos

---

<sup>222</sup> Sentencia del 18 de mayo de 2011. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2011/C-397-11.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>223</sup> MORENO RUEDA, JOSÉ MIGUEL. **El principio de equidad en materia tributaria** (2004) (Tesis de investigación para grado de licenciatura, Universidad de la Sabana).

<sup>224</sup> IGNARES, Supra 227, p. 141.

<sup>225</sup> Sentencia del 18 de mayo de 2011. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2011/C-397-11.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

gravados, de manera que, si aquella la excede, la norma tributaria consolida un sistema tributario injusto.”<sup>226</sup>

A diferencia de la Constitución de Panamá, el principio de capacidad económica no se encuentra explícitamente dentro de la CC, no obstante, ha sido numerosas veces reconocido y desarrollado por la Corte.<sup>227</sup>

Ahora bien, a pesar de que la Corte ha explicado el principio de justicia tributaria a través de los principios arriba mencionados, este en realidad representa el fin último del ordenamiento jurídico tributario colombiano, por lo cual no puede ser equiparado a los demás principios. En ese sentido, la justicia tributaria es un principio primario, pues representa la finalidad del sistema tributario en su conjunto, siendo los principios de generalidad, progresividad y equidad consagrados en el artículo 363, principios mediante los cuales se pretende alcanzar este fin último de justicia. Estos últimos principios, deben ser analizados desde la perspectiva de que su estudio, entendimiento, cumplimiento y aplicación, llevarán a alcanzar ese sistema tributario justo que busca la CC.<sup>228</sup>

---

<sup>226</sup> Sentencia del 14 de julio de 1999. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1999/C-505-99.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>227</sup> Sentencia del 28 de mayo de 1997. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1997/C-252-97.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>228</sup> Sentencia del 18 de mayo de 2011. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2011/C-397-11.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

## **5.1.2.2.2. Principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad**

### **5.1.2.2.2.1. Principio de equidad**

De acuerdo con la Corte Constitucional, el principio de equidad consiste en la manifestación del derecho de igualdad en materia tributaria, por lo que prohíbe formulaciones legales que decreten tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por rechazar el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razón para un tratamiento igual.<sup>229</sup>

La Corte ha relacionado este principio con el de no confiscatoriedad, al determinar que la prohibición de crear tributos con un alcance confiscatorio, es decir tributos que constituyan un sistema tributario que prive al contribuyente de sus bienes y rentas de manera excesiva o total, se encuentra amparada bajo este principio.<sup>230</sup> La obligación de tributar afecta la propiedad y la riqueza del contribuyente, constituyendo un instrumento de redistribución de la carga del gasto público colectivo, por lo cual, su objetivo nunca puede ser destruir las fuentes de riqueza y de trabajo de la población.

---

<sup>229</sup> Sentencia del 24 de abril de 2013. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2013/C-249-13.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>230</sup> Sentencia del 2 de septiembre de 1993. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1993/C-364-93.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

La Corte también ha reconocido la vinculación entre el principio de equidad y el principio de generalidad, este último originándose de la obligación de todos los colombianos a contribuir con el gasto público dentro de sus posibilidades. Se pretende con este principio, que toda manifestación de capacidad económica sea gravada, y que, al hacerlo, no se generen situaciones privilegiadas que no tengan una debida justificación jurídica.<sup>231</sup>

#### **5.1.2.2.2.Principio de eficiencia**

En relación al principio de eficiencia, la Corte Constitucional ha señalado que su aplicación debe estudiarse desde el punto de vista de la Administración, la cual debe aspirar a conseguir el mayor recaudo posible a la par del menor desgaste de su gestión y, desde la posición del contribuyente, el cual debe poder cumplir con sus obligaciones tributarias de la manera más sencilla y expedita posible.<sup>232</sup> En ese sentido, es importante que se diseñen tributos efectivos que integren los elementos esenciales que componen la obligación tributaria y, que se desarrollen mecanismos que permitan la recaudación efectiva de los mismos, respetando los límites impuestos a la Administración. Al satisfacer el principio desde ambos parámetros, su funcionalidad

---

<sup>231</sup> Sentencia del 6 de mayo de 1998. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1998/C-183-98.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>232</sup> Sentencia del 12 de diciembre de 2000. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2000/C-1714-00.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

se debe medir sobre sus efectos en la economía, en el balance fiscal y en la redistribución del ingreso del país.<sup>233</sup>

#### **5.1.2.2.3. Principio de progresividad**

Con respecto al principio de progresividad, la Corte Constitucional ha especificado que este compensa la insuficiencia del principio de capacidad económica en el sistema tributario, pues, como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, se supera esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben más ingresos, deben aportar mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado.<sup>234</sup> La progresividad cumple un papel protagónico en el cometido de la redistribución de la renta, ya que garantiza el cumplimiento del principio de justicia tributaria, del cual parten los principios que estudiamos, al ser el fin último del sistema tributario colombiano, como bien expusimos anteriormente.<sup>235</sup>

---

<sup>233</sup> IGNARES, Supra 227, p. 157.

<sup>234</sup> Sentencia del 25 de enero de 2005. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2005/C-032-05.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>235</sup> IGNARES, Supra 227, p. 153.

#### **5.1.2.2.4. Principio de irretroactividad**

La Corte Constitucional ha establecido, que la irretroactividad pretende salvaguardar el principio de seguridad jurídica, el cual supone claridad y certeza dentro de la norma a aplicar, al garantizar que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca sin ser sorprendido en su aplicación.<sup>236</sup>

Cabe resaltar, que pueden existir excepciones al cumplimiento de este principio, en las situaciones en las que la nueva norma beneficie al contribuyente, estando en caminata esa disposición a que el Estado no pueda modificar un tributo en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.<sup>237</sup>

## **5.2. Reino de España**

### **5.2.1. España como Estado de Derecho**

Al igual que la CC, la Constitución Española (en adelante “CE”) sitúa a España como un Estado de Derecho mediante su artículo 1:

- “1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.
2. La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado.

---

<sup>236</sup> Sentencia del 10 de octubre de 2012. Corte Constitucional de la República de Colombia, [Sentencia de Constitucionalidad n° 785/12 de Corte Constitucional, 10 de Octubre de 2012 - Jurisprudencia - VLEX 406589774](#) (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

<sup>237</sup> Sentencia del 10 de octubre de 1996. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1996/C-528-96.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).



### 3. La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria.”

La CE reconoce al Reino de España como una realidad política y social que da lugar a un Estado social y democrático regido por Derecho, en el cual las actuaciones de los poderes públicos estarán dirigidas a garantizar el bienestar general de los individuos. A su vez, sustenta su ordenamiento jurídico en valores esenciales, que de acuerdo con el Tribunal Constitucional Español, ente encargado de salvaguardar su texto constitucional, conforman la mayor expresión material del Estado de Derecho al supeditar la actuación de los poderes públicos a ellos. En ese sentido, este artículo contempla un tono similar al adoptado por el artículo 1 de la CC, el cual también establece como uno de sus principales objetivos el desarrollo solidario e igualitario dentro de su sociedad.

## **5.2.2. Límites a la potestad tributaria en España**

### **5.2.2.1. Principio de legalidad tributaria**

Ahora bien, la CE otorga el ejercicio de la potestad tributaria al poder Legislativo de España al determinar en su artículo 133 que la potestad originaria para crear tributos y decretar beneficios fiscales corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley. El artículo especifica de igual manera, que la potestad tributaria de las entidades territoriales, entiéndase las comunidades autónomas y las corporaciones locales, de exigir y establecer tributos estará, subordinada a una Ley que los autorice o los cree.

Esta disposición instauro el principio de legalidad tributaria dentro del ordenamiento constitucional español, limitando a su vez el poder de los gobiernos territoriales, al imponer como requerimiento una Ley que fundamente o autorice la imposición de tributos de incidencia local. A pesar de que la misma CE les reconoce autonomía para la gestión de sus respectivos intereses,<sup>238</sup> e incluso autonomía financiera a las comunidades autónomas,<sup>239</sup> el Tribunal Constitucional ha especificado que poseer un poder financiero autónomo, necesario para disponer de y administrar recursos financieros de manera descentralizada, no se traduce en contar con la capacidad para crear e imponer nuevos gravámenes territoriales, sin el aval de una Ley que lo autorice.<sup>240</sup>

Igual que en el caso de Colombia, las entidades territoriales poseen cierto grado de libertad al momento de imponer gravámenes dentro de sus territorios,<sup>241</sup> no obstante, siempre deben ser tomadas en cuenta las disposiciones constitucionales y legales que limitan a estos poderes, ya que como bien ha establecido el Tribunal Constitucional,

---

<sup>238</sup> Constitución Española [C.E] 1978, <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022), art. 137.

<sup>239</sup> Íd, art. 156.

<sup>240</sup> Sentencia del 18 de enero de 2007. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5980> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

<sup>241</sup> RASTROLLO, ALEJANDRO. **Sinopsis del Artículo 133 de la Constitución de España**, (2016) <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=133&tipo=2> (Última vez visitado 6 de septiembre de 2021).

autonomía no significa soberanía, sobre la cual es la que reside todo ejercicio de los poderes públicos.<sup>242</sup>

Con respecto a posibles excepciones del principio de legalidad tributaria en España, existe un debate sobre si la figura de los Decretos-Leyes, creados y establecidos por el presidente a través del artículo 86 de la CE, son instrumentos legales viables para tratar temas tributarios. Dicho artículo, permite que en extraordinaria y urgente necesidad, el gobierno dicte disposiciones legislativas provisionales en forma de Decretos-Leyes, sin poder la normativa incluida en estos afectar o alterar los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos recogidos en el Título I de la CE.

Al encontrarse los principios tributarios bajo el Título I de la CE, el Tribunal Constitucional se ha visto en la obligación de aclarar si los Decretos-Leyes son instrumentos válidos para crear tributos en casos excepcionales o, regular temas de índole tributaria, ya que, desde una perspectiva rígida e inicial, se podría concluir que su utilización es inválida en aspectos tributarios. Este ha desarrollado una interpretación equilibrada, en la cual ha dejado abierta la posibilidad de usar este instrumento legal para regular temas fiscales, al considerar que el principio de legalidad tributaria tiene un carácter “relativo” y no absoluto, de manera que no cabe excluir la utilización del Decreto-Ley siempre que se den los requisitos constitucionales del

---

<sup>242</sup> Sentencia del 2 de febrero de 1981. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

presupuesto habilitante y no afecte el sentido constitucional representado en este caso por el deber de contribuir.<sup>243</sup> No se puede exceptuar el cumplimiento de los principios hacia los cuales está orientado el deber de contribuir, contenidos en el numeral 1 del artículo 31 de la CE, ya que este sí presupone un deber inviolable del contribuyente, protegido por los principios materiales tributarios, por lo cual realmente un Decreto-Ley no puede crear tributos, ni modificar elementos esenciales que lo componga.<sup>244</sup>

La CE presenta también la figura de los Decretos Legislativos a través del artículo 82, que determina que el Órgano Legislativo puede delegar en el gobierno la potestad de dictar normas con rango de Ley sobre materias determinadas. Esta delegación se realiza por medio de una “Ley de bases” cuya función es delimitar con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa, junto con los principios y criterios que ha de seguir el gobierno durante su ejercicio. En materia tributaria, no existe obstáculo para afirmar la eficacia del ejercicio de la potestad tributaria por medio de esta figura,<sup>245</sup> no obstante, la actuación del gobierno está limitada por pautas y parámetros previamente establecidos por el Órgano Legislativo.

---

<sup>243</sup> Sentencia del 4 de febrero de 1983. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/134> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

<sup>244</sup> Sentencia del 7 de julio de 2005. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5449> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

<sup>245</sup> CABRERA, MERCEDES. **Sinopsis del Artículo 82 de la Constitución de España**, (2018) <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=82&tipo=2> (Última vez visitado 6 de septiembre de 2021).

### 5.2.2.2. Límites materiales al ejercicio de la potestad tributaria en España

Bajo la CE, los principios tributarios constitucionales materiales aparecen reconocidos en el numeral 1 de su artículo 31:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Muy similar a la situación de Colombia, y a diferencia de la de Panamá, la CE unifica los principios tributarios constitucionales, buscando una aplicabilidad complementada entre sí, que inspire a todo el sistema tributario en su conjunto. En primera instancia vemos como el artículo junta el deber-derecho que representa contribuir a los gastos públicos de acuerdo con el marco constitucional español. El deber de contribuir, como deber de solidaridad social, se conecta con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho que se proclama en el artículo 1 de la CE, en tanto supone ser un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada,<sup>246</sup> cuestión que vimos reflejada también en la CC.

Los principios que le siguen constituyen las bases sobre las cuales debe estar orientado el sistema tributario español, representando los límites del Estado, al exigir

---

<sup>246</sup> Íd.

el cumplimiento de ese deber que se traduce en los derechos de los obligados tributarios.

Dichos principios, entiéndase los de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, son un referente obligado en el ejercicio del poder tributario en tanto que con su cumplimiento, se conforma un sistema tributario que responde al principio de justicia,<sup>247</sup> sobre cual se busca edificar el sistema tributario español. Su contenido es jurídicamente exigible con respecto del conjunto de impuestos, tasas y contribuciones especiales que conforman el sistema tributario. Condiciona también dicho deber-derecho a la capacidad económica de cada obligado, correlacionando la obligación de tributar, a un sistema justo, que tome en cuenta las posibilidades económicas de cada persona, repartiendo la carga tributaria colectiva de manera equitativa. El Tribunal Constitucional ha establecido que los principios constitucionales “no son compartimentos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás, impulsando el cumplimiento de los valores superiores del artículo 1 de la CE”.<sup>248</sup>

---

<sup>247</sup> MASBERNAT, PATRICIO. **Perspectivas para la Construcción de Una Dogmática sobre los Principios Materiales de la Tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina**, 39 Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso 475, 495 (2012).

<sup>248</sup> Sentencia del 13 de abril de 2000. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4088> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

### **5.2.2.2.1. Principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad**

#### **5.2.2.2.1.1. Principio de generalidad**

El término “todos” contenido en el numeral 1 del artículo 31, da origen al principio de generalidad, el cual indica que todos los gobernados, sin importar características como personalidad jurídica o natural; residencia o no residencia y; nacionalidad o extranjería, están obligadas a contribuir con el gasto público siempre y cuando realicen un hecho generador tipificado por el legislador, quien deberá asegurarse que el mismo sea indicativo de capacidad económica.<sup>249</sup>

La obligación que genera el principio de generalidad ha sido extensivamente desarrollada por el Tribunal Constitucional, especialmente desde la perspectiva de los beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones, al exigir el principio, que el legislador tipifique como hecho generador todo acto o negocio que demuestre capacidad económica de un individuo, siendo las primeras, excepciones de este mandato. En ese sentido, el Tribunal determinó que este principio junto con los principios de igualdad y de capacidad económica impiden al legislador establecer beneficios fiscales, exenciones o bonificaciones que no estén lo suficientemente justificados o sustentados

---

<sup>249</sup> HERNÁNDEZ GUIJARRO, FERNANDO. **Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción en las ordenanzas fiscales**, 19 Revista Boliviana de Derecho 360, 367 (2015).

en términos jurídicos, de acuerdo con el marco de la CE y, que impidan la justa distribución de la carga tributaria colectiva.<sup>250</sup>

Esto quiere decir que existen “excepciones” al cumplimiento estricto del principio de generalidad, cuando halla fines de interés general que justifiquen las medidas, por ejemplo, motivos de política económica o social que persigan fines también garantizados y protegidos por la CE.

#### **5.2.2.2.1.2. Principio de capacidad económica**

Con respecto al principio de capacidad económica, el cual delimita la aplicación del principio de generalidad arriba explicado, el Tribunal Constitucional ha determinado que este primeramente obliga al legislador a buscar riqueza donde se encuentre, de manera que grave actividades que demuestren que un individuo tiene la suficiente capacidad económica para tributar por consecuencia de la realización de un hecho generador específico, no constituyendo posible gravar supuestos de hecho en los cuales la capacidad económica no sea real o potencial, sino inexistente o ficticia.<sup>251</sup>

---

<sup>250</sup> Sentencia del 8 de junio de 2017. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25378> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

<sup>251</sup> Sentencia del 4 de noviembre de 2004. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5198> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).



Cabe señalar, que el Tribunal Constitucional considera que no solo se debe gravar la renta real, sino como mencionamos, la renta potencial, que significa tributar sobre posibles ingresos gravables que se generen en un futuro. Esta posición ha sido criticada por algunos, al reflexionar que un entendimiento recto del principio de capacidad económica conlleva que solo pueden gravarse manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles.<sup>252</sup> Esta posición es similar a la del Pleno de la CSJ de Panamá respecto al fallo expuesto sobre el principio de no confiscatoriedad y la renta estimada.

#### **5.2.2.2.1.3. Principio de igualdad**

Con respecto al principio de igualdad, el Tribunal Constitucional se ha visto en la obligación de diferenciar la igualdad contenida en el artículo 14 de la CE y la contenida en el numeral 1 del artículo 31, siendo esta última cuya interpretación y aplicación compete a temas tributarios. En ese sentido, la CE reconoce la igualdad formal a través del artículo 14, el cual dispone:

“Todos los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión u opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

Por su parte, la igualdad contenida en el numeral 1 del artículo 31 obliga a atender requerimientos exigidos por la igualdad real, en donde entra en juego de modo

---

<sup>252</sup> PUEBLA AGRAMUNT, NURIA. **Los tributos con fines no fiscales**, 183 Revista de Contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos 81, 85-90 (1998).

preferente, la justicia distributiva del reparto de las cargas públicas que obliga a un trato desigual de los obligados, a fin de concretar una igualdad material, real y efectiva. Por ello, el Tribunal no relaciona la igualdad tributaria con la igualdad formal proclamada en el artículo 14, al incorporar la primera un mandato de desigualdad, que busca conseguir una igualdad real que reequilibre las distinciones originarias de diferentes condiciones económicas por medio de regulaciones que marquen desigualdades entre los obligados.

Establecido eso, el Tribunal Constitucional considera que el principio de igualdad va íntimamente ligado al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad,<sup>253</sup> teniendo como consecuencia que obligados tributarios con situaciones económicas iguales, tengan una igual imposición tributaria, diferente a aquellos que gocen de una menor capacidad económica o riqueza. Esta relación hace que no pueda reconducirse esta igualdad, a la formal, contenida en el artículo 14, al obligar tanto el principio de progresividad como de capacidad económica, la implementación de una desigualdad entre los contribuyentes, que alienta la redistribución de la renta.

---

<sup>253</sup> Sentencia del 22 de julio de 1996. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3186> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

#### **5.2.2.2.1.4. Principio de progresividad**

El Tribunal Constitucional ha relacionado su interpretación al principio de igualdad tributaria y de capacidad económica, al determinar que en cuanto mayor sea la capacidad económica de una persona, en mayor proporción deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, requiriendo para su concreción el trato desigual entre obligados. Este principio provoca el efecto redistributivo de la carga tributaria, enlazado directamente con el artículo 1 de la CE que define a España como un Estado Social de Derecho.

#### **5.2.2.2.1.5. Principio de no confiscatoriedad**

El principio de no confiscatoriedad, por su parte, no permite que los tributos que conformen el sistema tributario español tengan un alcance confiscatorio sobre los bienes de los obligados. Determinar el carácter confiscatorio es una situación compleja, que desde una perspectiva cuantitativa, el Tribunal Constitucional no ha podido identificar el momento en el cual un porcentaje llega a considerarse como confiscatorio, indicando que este se produce a raíz de la aplicación de tributos que priven al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades de una manera total o irracional.<sup>254</sup>

---

<sup>254</sup> Sentencia del 11 de octubre de 2006. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5897> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

La forma en la que está redactada esta limitante dentro de la CE, es clave, ya que protege el derecho a la propiedad privada de los individuos, priorizando la unificación del sistema tributario, el cual no se puede constituir en un sistema que sofoque o asfixie al contribuyente.

### **5.2.3. Principios tributarios en la Ley General de Tributación**

La Ley General Tributaria de España, que constituye el eje central del ordenamiento jurídico tributario y que regula las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, recoge de manera concreta la aplicación de estos principios en la relación jurídica entre la Administración y el contribuyente en España. De esta manera, el ordenamiento jurídico español, a nuestro criterio, no limita la utilización y función de los principios a la creación de la ley tributaria, sino que extiende su aplicabilidad al trabajo de la Administración, la cual promueve y protege el sistema tributario justo e integrado que busca establecer la CE.

En ese sentido, los artículos 3 y 4 de la Ley establecen:

“Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario:

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

“Potestad tributaria.

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”

Semejante al caso del CPT en Panamá, consideramos que esta norma fortalece el sistema tributario, pues traslada los principios tributarios constitucionales a la relación jurídica que debe mantener la Administración y el contribuyente, de manera que la utilización de los principios no se agote en la mera creación de la Ley por parte del legislador.

### **5.3.República Argentina**

#### **5.3.1. Argentina como Estado de Derecho**

La Constitución de la República Argentina (en adelante “CA”), a diferencia de la CC y de la CE no identifica expresamente a Argentina como un Estado de Derecho, sin embargo, reconoce en su artículo 31 el principio de supremacía constitucional:

“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella...”

De esta manera, Argentina se identifica esencialmente como un Estado de Derecho al determinar que su Constitución, documento por medio del cual se organiza política e institucionalmente como Estado y se garantizan los derechos y libertades de sus ciudadanos, es su Ley Suprema. Las actuaciones de todas las autoridades están limitadas en primera instancia a lo dictado en sus disposiciones.

### **5.3.2. Límites a la potestad tributaria en Argentina**

#### **5.3.2.1. Principio de legalidad tributaria en Argentina**

Propiamente, el ejercicio de la potestad tributaria en Argentina está en primer lugar delimitado por el artículo 17 de la CA, el cual establece que el Congreso, quien es el Órgano encargado de ejercer el poder Legislativo federal de ese país, es el único capaz de imponer las contribuciones reguladas por su artículo 4. Este último hace referencia a la obtención de los fondos del Tesoro Nacional, dentro del cual se incluye la adquisición de dinero en concepto de tributos.<sup>255</sup> De esta manera, se instaura el principio de legalidad tributaria dentro del marco constitucional argentino.

---

<sup>255</sup> Constitución de la Nación Argentina [C.A.] 1994, <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2001/0039.pdf?view=1&msckid=faa942ccd00d11eca4c5a326b22a56a8> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022).

Seguidamente, el artículo 52 establece que la iniciativa en materia de leyes sobre contribuciones es exclusiva de la Cámara de Diputados, representante directo de la población del país. Los numerales 1 y 2 del artículo 75, prescriben específicamente como atribuciones del Congreso, el establecer los derechos de importación y exportación; imponer las contribuciones indirectas, en concurrencia con las provincias y; las contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

La CA, al igual que la CC, utiliza el término contribuciones de manera genérica, por lo cual este incluye a todos los tributos que forman parte del ordenamiento tributario argentino.

Con respecto a las posibles excepciones al cumplimiento del principio de legalidad tributaria, la CA cierra las posibilidades a que estas se den. En ese sentido, el numeral 3 del artículo 99, admite que bajo situaciones excepcionales, en las cuales se haga imposible seguir los trámites ordinarios previstos en la CA, el Órgano Ejecutivo podrá dictar Decretos por razones de necesidad y urgencia, mientras no se incluya a través de estas normas, regulaciones en materia penal, tributaria, electoral o sobre el régimen de los partidos políticos.

La Corte Suprema de Justicia de Argentina, quien es la encargada de salvaguardar la integridad de la Constitución de ese país, ha confirmado dicha prohibición, estableciendo que esta limitación constitucional es inquebrantable con respecto a la regulación de temas tributarios,<sup>256</sup> afirmando que las razones de necesidad y urgencia no son válidas para justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de Decretos emitidos por el poder Ejecutivo.

La CA también ofrece otra figura a través del artículo 76, que admite la delegación legislativa en el poder Ejecutivo, siempre y cuando la delegación verse sobre materias de administración o de emergencia pública; exista una fijación del plazo para su ejercicio y; que el acto delegante concretado por el Congreso sienta las bases de la delegación practicada, funcionando como límites dentro de los cuales el poder Ejecutivo pueda válidamente ejercerla.

Con respecto a temas tributarios, la Corte Suprema ha estimado admisible atribuir facultades tributarias al Órgano Ejecutivo por medio de esta figura, siempre y cuando se abarquen temas secundarios del tributo como el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria discutida, fijando pautas y límites precisos a través del acto

---

<sup>256</sup> Sentencia del 6 de junio de 1995. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%206-95.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).



delegante, sin quedar a libre albedrío del Ejecutivo la determinación total del elemento.<sup>257</sup>

### **5.3.2.2. Límites materiales al ejercicio de la potestad tributaria en Argentina**

Con respecto a los principios materiales que limitan el ejercicio del poder tributario en Argentina, estos se encuentran dispersos a lo largo de la CA (igual que en la Constitución de Panamá) y no unificados como en la CC y CE.

#### **5.3.2.2.1. Principio de generalidad**

El principio de generalidad está contenido en el artículo 16 de la CA, al ordenar que tributen, sin derecho de exclusión arbitraria, “todos” aquellos que demuestren capacidad económica suficiente con respecto a la realización de un hecho generador específico. El principio similarmente a las jurisdicciones previamente explicadas prohíbe establecer una carga tributaria únicamente sobre una determinada categoría de personas, cuando se manifieste la misma o superior capacidad de contribuir en otros grupos de individuos excluidos del caso.<sup>258</sup>

---

<sup>257</sup> Sentencia del 15 de abril de 2014. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2015-4-14.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

<sup>258</sup> CASÁS, JOSÉ OSVALDO. **Tratado de Tributación: Derecho Tributario Tomo I** 329 (Editorial Astrea 2003).

Al igual que el Tribunal Constitucional español, la Corte ha tenido que manifestarse con respecto a la supervivencia de este principio y la posibilidad de decretar exenciones o bonificaciones, permitidas a través del artículo 75 de la CA, debido a los límites que impone la generalidad que debe acompañar el tributo. De esta manera, la Corte ha establecido que la primera regla desde este ángulo del poder tributario es que nadie puede gozar de beneficios fiscales a razón de privilegios de carácter personal, por lo que la atribución del Congreso de eximir y conceder beneficios fiscales sólo puede ejercerse atendiendo a los fines extrafiscales orientados a otras finalidades que la CA garantiza y protege.<sup>259</sup> El principio también exige que haya una razonable restricción al acceso de la exención fiscal para aquellos que estén dotados de mayor capacidad económica.<sup>260</sup>

#### **5.3.2.2.2. Principio de capacidad económica**

La capacidad económica o contributiva, por su parte, que se utiliza en el desarrollo del principio anterior, es un principio que no se encuentra contenido explícitamente dentro de la CA. A pesar de ello, es considerado como un principio consolidado dentro del ordenamiento constitucional argentino, pues ha sido reconocido

---

<sup>259</sup> Sentencia del 30 de septiembre de 2008. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2030-9-08.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

<sup>260</sup> Sentencia del 21 de noviembre de 2018. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7488462> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

y utilizado por la Corte en numerosos casos,<sup>261</sup> debido a ser un principio que unifica y permite hacer mediciones y análisis de otros principios que sí se encuentran explícitamente dentro de la CA. Se ha manifestado también que este se encuentra de manera implícita dentro de los principios de equidad y proporcionalidad si reconocidos en la CA.

La Corte ha hecho interesantes análisis de este principio al momento de aplicarlo, estableciendo para casos relacionados a la imposición de impuesto de inmueble, la obligación de tomar en cuenta la condición de personas que soportan el gravamen, considerando en sí mismo la capacidad económica directa del dueño.

#### **5.3.2.2.3. Principio de proporcionalidad**

La CA reconoce el principio de proporcionalidad a través del artículo 4, relacionándolo específicamente con el principio de equidad, al determinar que las contribuciones establecidas por el gobierno federal deben ser equitativas y proporcionales a la población y, en el numeral 2 del artículo 75, el cual establece que los impuestos directos deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

---

<sup>261</sup> Sentencia del 19 de diciembre de 1989. Corte Suprema de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%202019-12-89.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

En cuanto a su interpretación, este principio ha sido origen de polémicas en Argentina, ya que se ha discutido si lo que busca establecer es una proporcionalidad rígida, donde la alícuota se aplica en forma constante frente a la variación de la base imponible, o si el principio da lugar a una proporcionalidad graduada en función de la capacidad de tributar del individuo.<sup>262</sup> Desde esta última perspectiva, observamos como el principio se conecta con el principio de progresividad, que no se encuentra explícito dentro de la CA, al aumentar la alícuota ante el incremento de la medida tomada como base de la capacidad económica. La Corte determinó que la proporcionalidad contenida en la CA no debe entenderse aisladamente con respecto a los preceptos que la contienen, siendo una proporcionalidad indeterminada, que va con arreglo a la riqueza que se grava. La progresividad que caracteriza al impuesto debe ser uniforme, de modo que resulta ser proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresividad.

Dicho lo anterior, actualmente existe consenso en que la proporcionalidad constitucional no es una proporcionalidad matemática,<sup>263</sup> esto es, la de los impuestos proporcionales entendidos como aquellos que representan una relación invariable frente a la riqueza o base imponible y, puede afirmarse que el principio debe entenderse en relación con las singulares manifestaciones de capacidad económica.

---

<sup>262</sup> LACOSTE, EDUARDO. **Límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado** (2019) (Trabajo de investigación para grado de licenciatura, Universidad Siglo 21).

<sup>263</sup> CASÁS, Supra 273, p. 331.

A nuestro criterio, la proporcionalidad responde a la necesidad de que el sistema tributario represente en primera instancia justicia, que a pesar no estar tan claro en la CA, como se encuentra en el régimen constitucional de Colombia y España, es el fin último de un sistema tributario dentro de un Estado de Derecho. La proporcionalidad en ese sentido busca que se guarde relación entre la base imponible y la capacidad económica de cada contribuyente, permitiendo que las cargas de gasto público se distribuyan conforme a la exteriorización de riqueza de cada obligado tributario.

#### **5.3.2.2.4. Principio de equidad**

La equidad por su parte se encuentra reconocida igualmente en el artículo 4 de la CA, al referirse a las contribuciones establecidas por el gobierno federal deben ser equitativas y proporcionales a la población. Como mencionamos, el principio se encuentra atado al principio de proporcionalidad, previamente explicado. Este principio, de acuerdo con nuestra investigación, no ha sido muy utilizado por la Corte Suprema de Argentina como base de resolución de temas constitucionales, utilizándolo esta solo para casos en que la contradicción se manifieste en temas de confiscación.<sup>264</sup> La Corte en ese sentido ha relacionado el control de equidad a la confiscatoriedad, en tanto en ella se demuestra la máxima inequidad.

---

<sup>264</sup> CASÁS, *Supra* 252, p. 310.

#### **5.3.2.2.5. Principio de no confiscatoriedad**

El principio de no confiscatoriedad, no obstante, no se encuentra contenido de manera explícita dentro de la CA, ya que la mención que se le atribuye va únicamente dirigida a admitir la confiscación en temas penales.<sup>265</sup> El mismo, de igual manera que el principio de capacidad económica es reconocido por la Corte y ha sido utilizado para la resolución de diversos fallos.<sup>266</sup>

En ese sentido, la Corte ha reiterado en distintos pronunciamientos que un impuesto es confiscatorio cuando surge la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado. Asimismo, esta ha establecido que la confiscatoriedad puede configurarse no solo por un tributo sino por la superposición de tributos.<sup>267</sup>

#### **5.3.2.2.6. Principio de igualdad**

Dentro de la CA, el principio de igualdad en materia tributaria se ve reflejado en el artículo 16, al establecer que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.” En esa línea de ideas, el numeral 2 del artículo 75, establece la facultad del Congreso de imponer contribuciones directas “proporcionalmente iguales en todo el

---

<sup>265</sup> Supra 270, art. 17.

<sup>266</sup> Sentencia del 3 de julio de 2009. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%203-7-09.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

<sup>267</sup> MASBERNAT, Supra 262, p. 508.

territorio de la Nación”. Para el análisis de este principio, se ha utilizado también numeral 3 del artículo anteriormente mencionado, el cual establece que el Congreso deberá “legislar y promover medidas de acción positivas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato...”. Tomando en cuenta la normativa anterior, la Corte Argentina ha desarrollado este principio desde dos perspectivas: la que consideran como “tradicional”, que se basa en las nociones de no discriminación y razonabilidad; y posteriormente a través de la “igualdad por la ley”, que sienta el principio de igualdad orientado a la creación de una igualdad real de oportunidades en las que se tomen en cuenta desigualdades económicas, sociales y culturales.<sup>268</sup>

Con respecto a la primera perspectiva, la Corte estableció que el principio de igualdad solo exige que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes,<sup>269</sup> sin excluir la regla de igualdad, la facultad del legislador de determinar distinciones o categorías, las cuales no podrán ser arbitrarias, fundamentándose en razones sustanciales que permitan catalogar en grupos distintos a las personas o a los bienes. La Corte a su vez determinó que no es susceptible de ser invocado este principio por el fisco frente a los contribuyentes, pues se trata de una

---

<sup>268</sup> LACOSTE, *Supra* 277.

<sup>269</sup> Sentencia de 5 de febrero de 2002. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. <https://ar.vlex.com/vid/-40055345> (Última vez visitado el 11 de mayo de 2022).

garantía de estos últimos.<sup>270</sup> Por medio de esta interpretación, se asienta la igualdad relativa y no absoluta, fundada en la existencia de la igualdad de condiciones.

Con relación a la segunda perspectiva, que ha comenzado a ser recientemente utilizada por la Corte, esta estimó que la igualdad no sólo debe entenderse como la no discriminación, sino que también debe considerarse a la luz del numeral 23 del artículo 75 de la CA y de las disposiciones de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional. De este modo, el principio implica mecanismos de acción positiva destinados a favorecer a determinados grupos con el fin de garantizar una igualdad real. En función de ese entendimiento de la igualdad, la perspectiva estructural exige tener en cuenta al individuo como integrante de un grupo, de manera que el contexto social constituye una pauta que implica evaluar el impacto de las normas en los grupos desventajados. Desde esta visión, la Corte estimó que, si bien existen normas que en su literalidad aparecen como neutras en cuanto a categorías sospechosas de discriminación, puede ocurrir que las mismas, aplicadas en un contexto social determinado, produzcan un impacto desproporcionado en un grupo.

---

<sup>270</sup> Sentencia de 31 de agosto de 1999. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. <https://ar.vlex.com/vid/-39925331#:~:text=Sentencia%20de%20Suprema%20Corte%20de%20Justicia%20%28Argentina%29%2C%2031,D.%202017.%20XXXIII%20-%20Jurisprudencia%20-%20VLEX%2039925331> (Última vez visitado el 11 de mayo de 2022).



## **Conclusión**

La potestad tributaria es una facultad, que como hemos demostrado, ha estado presente desde los inicios de las primeras civilizaciones. La forma en la que se ejerció el poder en aquella época influyó directamente en que su ejercicio fuese impredecible, desmedido y basado en el miedo y la violencia, características primordiales sobre las cuales rigieron las autoridades de las primeras civilizaciones hasta el establecimiento del Estado de Derecho.

Como el desarrollo y asentamiento del Estado de Derecho cambió el ejercicio del poder del Estado, al delimitarlo mediante presupuestos como que todas las actividades de sus autoridades estarían ahora limitadas por Leyes emitidas por un Órgano de representación popular; la creación de normas como la Constitución, mediante la cual se organiza el gobierno en una serie de Órganos con funciones separadas y específicas y; el reconocimiento de los derechos y garantías de todo los ciudadanos, el ejercicio de la potestad tributaria se vio directamente impactado.

En ese sentido, nacen propiamente los principios constitucionales que limitan el ejercicio de la potestad tributaria otorgada al Estado. En ellos, reconocemos que para vivir en sociedad es necesario pagar tributos a favor del Estado, pero de una forma justa, en la cual el patrimonio e ingreso de los particulares, en su calidad de contribuyentes, sea protegido y no transgredido.

A partir de su ejercicio dentro del marco del Estado de Derecho, la potestad tributaria se redefine entonces como aquella facultad que tiene el Estado, constitucionalmente limitada, para crear tributos y posteriormente, para regular otros temas tributarios como el establecimiento de exenciones o beneficios tributarios. Su finalidad igualmente pasará de no solo obtener recursos para el Estado, sino que también buscará impulsar el cumplimiento de otros fines que cada Constitución garantiza, mediante la inducción de comportamientos que promueven el bienestar general de su comunidad.

La potestad tributaria será ejercida directamente por el Órgano Legislativo, poder en el cual reposa la representación popular, sustentándose lo anterior en la creencia del nuevo Estado de Derecho que fomenta que no habrá tributos sin la debida aprobación del pueblo.

Ahora bien, a pesar de que el ejercicio de la potestad tributaria es tarea directa del Órgano Legislativo, es innegable la importancia de los poderes Ejecutivo y Judicial dentro de su efectivo ejercicio. Lo anterior hace que no podamos considerar que este ejercicio se agota dentro del cumplimiento de las tareas del Órgano Legislativo. Podemos mantener un poder Legislativo que respete y cumpla los principios constitucionales tributarios, pero si no mantenemos una Administración que conozca y aplique los principios de manera constante en su relación con el contribuyente y; en el

caso de Panamá, una CSJ que no solo proteja su cumplimiento, sino que también haga las debidas interpretaciones en cuanto a su aplicación, no es posible afirmar que los límites a la potestad tributaria estén cumpliendo la función por la que fueron creados.

En cuanto a la potestad tributaria, lo anterior intensifica la importancia de que el Estado se vea obligado a funcionar, en todas sus partes, como un Estado de Derecho. Como bien se establece en la actualidad, no es solo necesario que el Estado se haga llamar de Derecho y que posea una serie de formalidades que así lo determinen, sino que es esencial que todos los poderes gubernamentales cumplan con sus funciones y que cuestiones como la ausencia de corrupción, un gobierno abierto, límites al poder gubernamental y el orden y la seguridad, se cumplan en la práctica.

A lo largo de nuestra investigación también hemos demostrado el dinamismo de los principios constitucionales tributarios en particular, en cuanto a su interpretación y aplicación subsecuente a lo largo de los años. El principio de legalidad tributaria por su parte ya no solo contempla la creación de tributos, sino que hoy día también se extiende a otros temas como las exenciones, beneficios tributarios y demás. De igual manera, hemos visto como numerosas jurisdicciones, incluyendo la nuestra, han desarrollado excepciones al cumplimiento estricto del principio en aquellos casos en donde se fundamente y denote la necesidad de actuar expeditamente sobre un asunto determinado, sujeto siempre a los límites constitucionales y legales que requieren ese tipo de excepciones.

Por otro lado, observamos como el principio de capacidad económica se ha transformado y complementado a través de otros principios a fin de responder al objetivo social que tienen la mayoría de los Estados en la actualidad. A nuestro juicio, es un principio importante, que, a pesar de no poder ser concretizado a través de una medición exacta, obliga a que las autoridades de los Estados estén constantemente auentes de la situación económica de sus particulares, que va desde el costo de la vida hasta la medición del salario promedio. Creemos que la relación que mejor representa lo anterior es aquella entre este principio y el mínimo vital, constituyendo este última un derecho fundamental de todo individuo.

En cuanto al principio de igualdad, observamos como su entendimiento e interpretación se ha visto obligado a evolucionar a partir de su primera concepción, en la cual se tomaba la igualdad como una diferenciación de tipo formal, sin estar la anterior realmente capacitada para establecer distinciones más complejas entre los individuos, como aquellas relacionadas al ámbito económico de las personas.

El principio de no confiscatoriedad por su parte, a pesar de ser uno de los principios menos desarrollados, constituye a nuestro juicio el principio que directamente protege la cláusula de libertad, que es una sobre la cual se basan los modernos Estados de Derecho, al honrar y proteger la propiedad privada de los individuos. En este principio, que prohíbe directamente que el Estado se apropie de las

rentas o el patrimonio de sus contribuyentes, se encuentra la garantía de la protección de la libertad y la propiedad individual frente a cualquier confiscación de índole tributaria por parte de las autoridades del Estado.

A pesar de que todos estos principios cumplen con objetivos particulares, su complementariedad, que no hace que se agoten unos dentro de otros, es innegable para el correcto funcionamiento del sistema tributario de un Estado, significando que la multiplicidad de aristas que presenta el tema, justifica su tratamiento integral. Si no cumplimos con lo dispuesto por uno, es probable que otros se vean directamente afectados.

Lo anterior no quita que haya momentos en los cuales su cumplimiento se pueda ver exceptuado, como por ejemplo vimos con las exenciones y principios como el de igualdad y generalidad, sustentado lo anterior en que la Constitución, texto en donde se encuentran tipificados los principios, exige que estos no sean interpretados solo de manera interrelacionada dentro del marco del sistema tributario al cual limitan, sino que en su aplicación también deben ser tomados en cuenta los demás valores, fines y principios generales plasmados en ella, en virtud del principio de unidad de la Constitución.

En estos casos consideramos esencial el trabajo del legislador y el determinado ente que se encargue de salvaguardar la integridad de la Constitución, a fin de

asegurarse de que estas excepciones sean extraordinarias, al sustentarse en razones económicas, sociales o políticas que la Constitución a su vez defienda y proteja y signifiquen un beneficio mayor que la recaudación reducida o eliminada.

En cuanto a la situación de Panamá, los principios constitucionales tributarios nos dejan ciertas reflexiones a analizar. Las redacciones constitucionales de principios como el de legalidad tributaria y de capacidad económica consideramos que deben ser revisadas para un posterior cambio. El primero denota demasiada rigidez, que puede ser contraproducente frente a una interpretación bastante flexible del Pleno de la CSJ; el segundo hace un condicionamiento extraño que parece poner por encima los intereses del Estado sobre los derechos de los contribuyentes y supeditar la recaudación tributaria al funcionamiento de los servicios públicos, cuando hoy día, la recaudación tiene fines que van más allá de mantener funcionando las instituciones públicas como tal.

Con respecto al principio de igualdad tributaria, desde una perspectiva administrativa, consideramos que la posición de la DGI ha conllevado demasiado poder a lo largo de los años, y recae, a veces, en la arbitrariedad de la institución, al ser incluso, antes de la institución del TAT, juez y parte de los procesos tanto en primera como en segunda instancia. La no aplicación del CAIR, por ejemplo, es un claro ejemplo de esta arbitrariedad, porque es una situación conocida y observada en fallos emitidos por el TAT en los cuales se demuestra la negación de solicitudes basadas en

pruebas extrañamente rechazadas, silencios administrativos negativos y faltas al debido proceso.

El principio de no confiscatoriedad pensamos que requiere de un mayor estudio constitucional por parte del Pleno de la CSJ, ya que, al no estar debidamente tipificado por la Constitución, es aún más imperante que el Pleno brinde en aquellas sentencias en donde se invoque, un estudio más profundo y complejo de su papel dentro del diseño de los tributos.

Como observamos, existen contradicciones y carencias en diferentes partes esenciales dentro del sistema tributario panameño. Consideramos que en Panamá nos queda trabajo por hacer desde diversas perspectivas que afectan al contribuyente como una legislación fragmentada y contradictoria; una Administración tributaria débil que a veces ronda la línea de la arbitrariedad y un Pleno que podría desarrollar ciertos aspectos con más profundidad y claridad. Igualmente, hemos observado como estas faltas, junto con otros temas que afectan el Estado de Derecho, han perjudicado el sistema tributario en su conjunto, violando derechos de los derechos de los contribuyentes y, por ende, afectando la efectividad de los principios constitucionales tributarios.

No obstante, reconocemos que en los últimos años hubo pasos hacia adelante como la institución del TAT y el CPT, que hasta cierto punto intenta aclarar ciertas disposiciones constitucionales confusas.

Como queda más claro a partir del estudio de las otras jurisdicciones, el sistema tributario de un Estado de Derecho debe estar dirigido a ser un sistema justo, el cual como bien hemos planteado, reconoce por un lado el deber de contribuir de los particulares y por el otro, el deber del Estado de respetar los límites a su poder de imposición. Es fundamental entonces, que los principios sean respetados, pues son el pilar sobre el cual se erige esa compleja relación que impone responsabilidades a ambas partes, y que permite obtener tributos, una figura esencial para continuar viviendo en sociedad.



## **Recomendaciones**

Es evidente que queda trabajo por hacer dentro del desarrollo efectivo del sistema tributario panameño, con el fin de poder confirmar que los límites a la potestad tributaria cumplen con sus objetivos y garantizan el respeto de los derechos de todos los contribuyentes, sintetizados en el artículo 381 del CPT. Como observamos a través del desarrollo de ciertos problemas concretos, factores políticos, normativos y administrativos han afectado en conjunto su funcionamiento, por lo cual es necesario ver la solución de todos estos problemas desde una perspectiva integral y sistemática.

Antes que nada, debemos enfatizar que, aunque podemos hacer numerosas recomendaciones concretas para mejorar el sistema tributario, es una realidad, que cualquier cambio será complicado mientras haya altos niveles de corrupción e inefectividad por parte del gobierno. Lo anterior no solo hace que exista una desconfianza generalizada por parte del público general hacia las instituciones, sino que afecta el desarrollo de los servidores públicos, la equidad y la eficiencia administrativa e impulsa la creación de normas que benefician a grupos privilegiados. Por ello es elemental reforzar el Estado de Derecho panameño, lo cual requiere esfuerzos tales como promover la voluntad política de la población, la aplicación de leyes que promuevan la transparencia y la rendición de cuenta y la aplicación de la meritocracia dentro de las instituciones públicas.

Dicho eso, pasaremos a establecer recomendaciones específicas para mejorar el sistema tributario panameño, de acuerdo con las faltas previamente expuestas en este trabajo y las conclusiones previamente detalladas:

1. **Se debe cohesionar el sistema normativo tributario.** Cuando hablamos de cohesionar, nos referimos a que se debe hacer un estudio exhaustivo de todas las normas tributarias, entiéndase Constitución, Leyes, Decretos y Resoluciones, que regulan el sistema, a fin de realizar los cambios pertinentes y efectuar una reforma unificada que comparta una visión objetiva de lo que se quiere lograr a largo plazo, a través de nuestro sistema tributario, siendo dicho objetivo, cuantificable y transparente hacia el público.

Con ello consideramos que se simplificaría el sistema, existiendo una mayor seguridad jurídica entre las partes dentro de la relación tributaria. Esto también sería útil para determinar si aquellos proyectos de ley relacionados a por ejemplo beneficios fiscales, al momento de ser propuestos en la Asamblea, promueven realmente la visión y objetivo del Estado dentro de su plan de recaudación y redistribución de la renta obtenida.

2. **Debe reforzarse el desarrollo de los servidores públicos dentro de la DGI mediante la aplicación de la Carrera Administrativa.** Además de mantener suficientes funcionarios que puedan cumplir con las tareas inherentes a la institución, es esencial conservar personal capacitado en las determinadas áreas que se necesiten, por lo cual resulta de vital importancia la aplicación efectiva de la Carrera Administrativa, la cual en términos sencillos, se entiende como un sistema de organización que impulsa la entrada de funcionarios a las instituciones en base a sus méritos, a la vez que se les ofrece la posibilidad de escalar jerárquicamente sobre la capacitación progresiva que obtengan.

Esta tiene como objetivo lograr la mayor eficacia administrativa por medio de la selección estandarizada y despolitizada de los servidores públicos, así como una serie de estímulos progresivos que los motiven a dar continuamente lo mejor de sí, cuestión que refuerza la institucionalidad del Estado. Actualmente, la Ley que regula la carrera administrativa en Panamá es la Ley No. 9 de 20 de junio de 1994 y sus modificaciones. Su revisión, al poderse mejorar con respecto a temas como la garantía de un reclutamiento abierto e imparcial de los funcionarios, el refuerzo de la estabilidad, la capacitación real y constante de los funcionarios, así como su seria implementación por parte de todas las autoridades gubernamentales, resulta esencial para la resolución del problema de mantener personal

suficiente y capacitado. Mientras mantengamos una Carrera Administrativa débil, las bases del Estado de Derecho se verán afectadas al impactar consecuentemente los derechos de los particulares dentro de las actuaciones establecidas por funcionarios incapaces y en algunos casos, discrecionales en cuanto a sus decisiones.

- 3. Debe mejorarse el sistema digital que mantienen la Administración tributaria mediante la implementación de tecnología novedosa e innovadora.** Aunque el sistema digital de la DGI, entiéndase como aquella plataforma o sistema conformado por un conjunto de dispositivos electrónicos, mediante el cual se maneja, transmite, intercambia, almacena y procesa información digitalmente relacionada al cumplimiento y fiscalización de las diferentes obligaciones tributarias que mantienen los contribuyentes, ha mejorado a lo largo de los años, uno de los puntos que continúa siendo débil es la comunicación interinstitucional, la cual pudiese perfeccionarse a través de la implementación de tecnología novedosa e innovadora, eliminando parte de la burocratización que retrasa la resolución de los distintos procesos.

El plan de la Autoridad de Innovación Gubernamental sobre digitalización planteó para las 2021 ambiciosas metas electrónicas y digitales con el fin de reducir “significativamente” la tramitología excesiva en los procesos

gubernamentales que afecta la rapidez y por ende la eficiencia en la resolución de una solicitud. Dentro de dicho plan, uno de los puntos discutidos fue la importancia de desarrollar programas o plataformas de interoperabilidad que como el término lo dice, facilitarían el intercambio de la información de manera segura entre las diferentes instituciones del Estado, consiguiendo un mayor y mejor flujo de la información de los particulares.

Como bien explicábamos, países como Brasil han implementado la novedosa tecnología de *Blockain* para lograr este intercambio de la información de los contribuyentes de manera directa, en algunos ámbitos tributarios. Panamá por su parte, a través del plan de digitalización ha reconocido la importancia de desarrollar esta tecnología, al proponer el inicio de un plan piloto de capacitación y laboratorio de *Blockain*, con el fin de impulsar la creación de aplicaciones que impacten el mejoramiento de la eficiencia en las operaciones del Estado, reconociendo los grandes beneficios que presenta la tecnología tales como la transparencia, la eficiencia, la integridad de los datos y la seguridad. Por ello, consideramos viable, que, para lograr una comunicación fluida entre las diferentes instituciones gubernamentales, se implemente la tecnología del *Blockain* de manera gradual, teniendo como primer paso lograr un flujo completo de la información entre las instituciones que más se encuentran relacionadas a los

temas tributarios tales como el Ministerio de Comercio e Industrias, DGI, Municipios, Registro Público y Autoridad Nacional de Tierras. En ese sentido, entendido que el gobierno de Panamá reconoce la importancia de desarrollar esta tecnología, la misma podría aplicarse a la resolución de solicitudes como las devoluciones de créditos fiscales, a fin de que el contribuyente pueda solicitarla a través del sistema, de manera automática, sin necesidad de presentar documentación adicional que en la mayoría de estos casos mantienen las autoridades antes mencionadas. Lo ideal desde nuestro punto de vista, es que para efectos de las autoridades, existiese un sistema digital integrado, por medio del *Blockchain* que permita recaudar e integrar la información que maneja cada una, haciendo posible que la solicitud se automatice obviando pasos burocráticos e innecesarios que son condicionales a este tipo de solicitudes.

4. **La Administración tributaria panameña debe buscar mejorar sus servicios bajo la óptica de cumplimiento cooperativo.** Consideramos que la Administración tributaria panameña debe tener como uno de sus principales objetivos ofrecer un excelente servicio al contribuyente mediante la implementación de prácticas e iniciativas que promuevan un modelo de cumplimiento cooperativo. Para ello, recomendamos inicialmente implementar iniciativas de transparencia más generalizadas, como campañas masivas de difusión y publicación de normativa actualizada

y consultas jurídicas, como lo ha hecho España; canales de comunicación directa, como ha realizado Argentina y; foros o jornadas tributarias accesibles para el público general, que promuevan el conocimiento tributario entre la población. Luego, debe estudiarse la posibilidad de implementar prácticas más personalizadas o a mayor escala mediante asistencia más directa de la Administración a los contribuyentes que así lo deseen, como es el caso de Brasil y Uruguay que ofrecen asistencia para el cumplimiento de distintas obligaciones como es la realización de las diferentes Declaraciones tributarias.

5. **El pleno de la CSJ debe mantener un papel activo dentro del desarrollo de los principios constitucionales tributarios.** Esto es una tarea también esencial para mantener normativa vigente que cumpla con los principios constitucionales tributarios y no haya disposiciones emitidas con el mero objetivo de beneficiar a unos pocos que opaquen los objetivos reales y finales que tienen los principios. Igualmente, es importante enfatizar en la necesidad de tener fallos que desarrollen los principios a profundidad, tomando también en cuenta la variación espacio-tiempo que es susceptible a su aplicación.

## Bibliografía

### Libros

ADAMS, CHARLES. **For Good and Evil: The impact of Taxes on the Course of Civilization** (Editorial Madison Books 2ed 2001) (1992).

BARRIOS GONZÁLEZ, BORIS. **Derecho Procesal Constitucional** (Editorial Cultural Portobelo 4ed 2011) (1999).

BERNAL, MANUEL; CARRASCO, JOSÉ; DOMINGO, LASTENIA. **Manual de Derecho Administrativo Panameño** (Editorial Cultural Portobelo 2013).

BINGHAM, TOM. **The Rule of Law** (Editorial PenguinBook 2ed. 2011) (Allen Lane 2010).

BLAVIA ESQUIROL, ANTONIO. **Evolución del Pensamiento Político** (Editorial Equinoccio 1992).

BOSCH, AURORA. **Historia de Estados Unidos 1776-1945 9-24** (Editorial Planeta 2019) (2005).

BRAVO CUCCI, JORGE. **Fundamentos del Derecho Tributario** (Editorial CreaLibros, 6ed. 2017) (2003).

CASÁS, JOSÉ OSVALDO. **Tratado de Tributación: Derecho Tributario Tomo I** (Editorial Astrea 2003).

CEA EGAÑA, JOSÉ LUIS. **Derecho Constitucional Chileno: Tomo I** (Editorial de la Universidad Católica de Chile, 3era ed, 2019) (2002).

DANÓS, JORGE. **El Principio Constitucional de No confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional 138** (Editorial Palestra 2006).



DE ARESPACOHAGA, JUAN. **Planificación Fiscal Internacional** (Editorial Marcial Pons 1996).

DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO. **Manual de Derecho Financiero de Navarra** (Editorial Gobierno de Navarra 2006).

FAURÉ, CHRISTINE. **Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789** (Editorial S.L. Fondo de Cultura Económica de España 1999).

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. **Instituciones de Derecho Financiero 192-193** (Editorial Jurídicas y Sociales, S.A. 2010).

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. **Curso de Derecho Administrativo Tomo I** (Editorial Civitas, 13ed. 2013) (1955).

GARCÍA NOVOA, CÉSAR. **El concepto de tributo 21** (Editorial Marcial Pons 2ed. 2012) (2009).

GARCÍA TOMA, VÍCTOR. **Teoría del Estado y Derecho Constitucional** (Editorial Adrud 3ed. 2010) (2005).

GIANNINI, ACHILLE. **Conocimientos fundamentales del Derecho Tributario** (Editorial Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones 1956).

GIULIANI FOURANGE, CARLOS. **Derecho Financiero** (Editorial La Ley, 9ed. 2004) (1987).

GNAZZO, EDISON. **Principios fundamentales de Finanzas Públicas** (Editorial Junin 1997).

GONZÁLEZ MONTENEGRO, RIGOBERTO. **Derecho Procesal Constitucional** (Editorial Cultural Portobelo 2020).

GOZAINI, OSVALDO. **La Justicia Constitucional** (Editorial La Ley 1994).

HOYOS, ARTURO. **La interpretación constitucional** (Editorial Portobelo 1993).

- IGNARES, ROBERTO. **La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales** (Editorial Universidad Externado de Colombia 2015).
- JARACH, DINO. **El hecho Imponible** 10 (Editorial Abeledo Perrot 3ed 1996) (1982).
- JOVANÉ BURGOS, JAIME. **Manual de Derecho Constitucional Panameño Tomo I** (Editorial Cultural Portobelo 2011).
- JOVANÉ BURGOS, JAIME. **Manual de Derecho Constitucional Panameño Tomo II** (Editorial Cultural Portobelo 2011).
- KOVALIOV, S.I. **Historia de Roma** (Editorial Akal 6ed. 2007) (1948).
- LIPSCOMB, SUZANNAH. **1536: El año que cambió a Enrique VIII** (Editorial Taurus 2009).
- LOBOS TORRES, RICARDO. **La idea del Estado Patrimonial en el Estado Fiscal** (Editorial Renovar 1991).
- LÓPEZ ULLOA, JUAN MANUEL. **Orígenes constitucionales del control Judicial de las leyes** (Editorial Tecnos 1999).
- MADRID-MALO, MARIO. **De los principios fundamentales, de la Reforma de la Constitución** (Editorial Temis 1998).
- MAQUIAVELO, NICOLÁS. **El Príncipe** (Editorial Alianza 2010) (1532).
- MORGAN JR., EDUARDO. **Los recursos Contenciosos Administrativos de Nulidad y de Plena Jurisdicción** (Editorial Talleres Gráficos 2ed 1982) (1961).
- NARANJO MESA, VLADIMIRO. **Teoría Constitucional e instituciones políticas** (Editorial Temis 1990).
- NEUMARK, FRITZ. **Principios de la imposición** (Editorial Instituto de Estudios Fiscales 1973).
- PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. **Derecho Tributario** (Editorial Dykinson 1968).

QUINTERO, CÉSAR. **Principios de Ciencia Política** (Monfer S.A., 5ed. 1991) (1952).

RIGHETTI, MARIO. **Historia de la Liturgia Tomo I** (Editorial Autores Cristianos 1955).

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **Hacienda y Derecho** (Editorial Instituto de Estudios Políticos 1962).

SICKER, MARTIN. **The Pre-Islamic Middle East** (Editorial Greenwood Publishing Group 2000).

SOBOUL, ALBERT. **La Revolución Francesa** (OIKOS-TAU SA. 1981).

SOTO FIGUEROA, MARIO. **Derecho Tributario Internacional** (Editorial IMCP 2017).

STRUVE, V.V. **La Historia de la Antigua Grecia (I)** (Editorial Catedra 1985).

SYME, RONALD. **La Revolución Romana** (Editorial Planeta 2020) (1939).

UCKMAR, VÍCTOR. **Principios Comunes del Derecho Tributario** (Editorial Temis 1959).

VALDÉS COSTA, RAMÓN. **Instituciones de derecho tributario** (Editorial Depalma, 2ed. 2004) (1992).

VALLES, JOSEP; MARTÍ I PUIG, SALVADOR. **Ciencia Política: Un Manual** (Editorial Planeta 3ed. 2015) (2000).

VILLALOBOS TAPIA, RAÚL. **Introducción al derecho tributario** (Editorial Universidad Autónoma San Francisco 2017).

VILLEGAS, HÉCTOR. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (Ediciones Depalma, 7ed. 2001) (1972).

## Artículos

ALBÁN ARIAS, LUIS. **Principios Constitucionales Tributarios**, 102 Costa Rica Revista Judicial 139, 141-142 (2011).

BARA, RICARDO. **La Carta Magna. Reflexiones sobre su significado ocho siglos después**, 1 Revista De Economía y Estadística 167, 172-173 (2015).

BUZÓN, CARLOS. **Derecho Constitucional: Momentos para una Periodización. Algunos Retos y Debates Actuales**, 17 Revista Ius et Praxis 119, 120-121 (2011).

CHAMORRO, SERGIO. **La administración de las provincias en el Imperio Romano**, 32 Revista Gerión: Universidad Complutense de Madrid 334, 334-336 (2014).

DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, MARCOS FRANCISCO. **La Supremacía Constitucional: Naturaleza y Alcances**, 20 Revista Diákaion de la Universidad de La Sabana 100, 97-117 (2011).

DÍAZ BRAVO, ENRIQUE. **Análisis y reflexiones sobre el control de constitucionalidad de las leyes**, 15 Revista Opinión Jurídica 25, 30 (2016).

DÍAZ SAAVEDRA, STEFANY. **Principios Constitucionales Tributarios en el Derecho Comparado**, 5 Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil 121, 141 (2011).

ECHANDI GUARDIÁN, MARCELA. **El Concepto de Estado y los Aportes de Maquiavelo a la Teoría del Estado**, 199 Revista de Ciencias Jurídicas 155, 159(2009).

FERNÁNDEZ, WILSON; GONZÁLEZ, HERNÁN. **Conflictividad y órdenes mundiales: la Paz de Westfalia y la inauguración del sistema internacional contemporáneo** 8, Revista de Teoría Política Contemporánea 48, 62-63 (2018).

GARCÍA SOTO, LUIS. **Fragmentos de una utopía real: Aristóteles y la democracia ateniense**, 4 Revista Internacional de Filosofía 255, 257 (2011).

HERNÁNDEZ GUIJARRO, FERNANDO. **Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción en las ordenanzas fiscales**, 19 Revista Boliviana de Derecho 360, 367 (2015).

LAY LOZANO, JORGE ANTONIO. **El aspecto constitucional del tributo**, 16 Lex-Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas 297, 280-314 (2015).

LÓPEZ ESPADAFORA, CARLOS. **Cuestiones de justicia tributaria en la Unión Europea**, 11 Cuadernos De Derecho Transnacional 230, 235 (2019).

LÓPEZ GUERRA, LUIS. **Funciones del Gobierno y dirección política**, 215 Revista de Administración Pública 15, 15-16 (1998).

MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. **El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España**, 1 Revista Ius et Praxis 303, 314 (2010).

MASBERNAT, PATRICIO. **Perspectivas para la Construcción de Una Dogmática sobre los Principios Materiales de la Tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina**, 39 Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso 475, 495 (2012).

MÍGUEZ, PABLO. **El Nacimiento del Estado Moderno y los Orígenes de la Economía Política**, 22 Revista de Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas 1, 2 (2009).

MONTOYA ZAMORA, RAÚL. **El principio de supremacía constitucional frente a los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos**, 2 Revista Derecho Global: Estudios sobre Derecho y Justicia 127, 128 (2017).

- MONTOYA, JUAN JAVIER. **Las ideas sobre el hombre en la Grecia antigua**, 15 *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión* 213, 223 (2007).
- MORRILL, JOHN. **La Naturaleza de la Revolución Inglesa**, 17 *Revista Pedralbes* 289, 291-300 (1997).
- PERALTA, CARLOS. **Tributación y Derechos Fundamentales: Los principios constitucionales como límite al poder tributario** (Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica), 138 *Revista de Ciencias Jurídicas U. de Costa Rica* 89, 89-134 (2015).
- PIZA RODRÍGUEZ, JULIO. **Capacidad Económica como principio del sistema tributario**, 1 *Revista Universidad Externado de Colombia* 62, 67-68 (2003).
- PORRAS NADALES, ANTONIO. **La Reforma de la Agricultura durante el Ancien Régime**, 16 *Agricultura y Sociedad* 239, 254-255 (1980).
- PUEBLA AGRAMUNT, NURIA. **Los tributos con fines no fiscales**, 183 *Revista de Contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos* 81, 85-90 (1998).
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, MARÍA. **El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria**, 3 *Revista para el Análisis del Derecho Universidad Autónoma de Barcelona* 1, 7-8 (2012).
- ROMERO-FLOR, LUIS MARÍA. **La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario**, 15 *DIXI* 51, 58 (2013).
- ROSLER, KAREN; THOMPSON, WILLIAM. **Contested Territory, Strategic Rivalries and Conflict Escalation**, 50 *International Studies Quarterly* 145, 145-146 (2006).
- XAVIER, ALBERTO. **Tipicidad y legalidad en el derecho tributario**, 120 *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* 1255, 1256-1309 (1975).

## **Legislación panameña**

Constitución Política de la República de Panamá [C.P.] 2004 (Texto único), Publicada en Gaceta Oficial No. 25176 de 15 de noviembre de 2004.

Código Fiscal de la República de Panamá, Publicada Gaceta Oficial No. 12995 de 29 de junio de 1956.

Ley No. 8 de 30 de noviembre de 1964, Publicada en Gaceta Oficial No. 25157 de 30 de noviembre de 1964.

Ley No. 106 de 8 de octubre de 1973, Publicada Gaceta Oficial No. 17458 de 24 de octubre de 1973.

Ley No. 45 de 14 de noviembre de 1995, Publicada en Gaceta Oficial No. 22911 de 15 de noviembre de 1995.

Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010, Publicada en Gaceta Oficial No. 26489-A de 15 de marzo de 2010.

Ley No. 80 de 8 de noviembre de 2012, Publicada en Gaceta Oficial No. 27159-A de 8 de noviembre de 2012.

Ley No. 66 de 17 de octubre de 2017, Publicada en Gaceta Oficial No. 28388-C de 17 de octubre de 2017.

Ley No. 76 de 13 febrero de 2019, Publicada en Gaceta Oficial No. 28714-B de 14 febrero de 2019.

Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, Publicado en Gaceta Oficial No. 22412 de 12 de noviembre de 1993.

Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, Publicado en Gaceta Oficial No. 25373 de 29 de agosto de 2005.

Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970, Publicado en Gaceta Oficial No. 16605, Publicado en Gaceta Oficial No. 18 de mayo de 1970.

### **Legislación extranjera**

Constitución de la Nación Argentina [C.A.] 1994, <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2001/0039.pdf?view=1&msclid=faa942ccd00d11eca4c5a326b22a56a8> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022).

Constitución Española [C.E] 1978, <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022).

Constitución Política de la República de Colombia [C.C.] 1991, <https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion-Politica-Colombia-1991.pdf?msclid=3c44b2eed00e11ecbb66190f96d006d1> (Última vez visitado el 1 de mayo de 2022).

### **Sentencias y dictámenes de las autoridades de la República de Panamá**

Presidencia de la República de Panamá, Objeción de Inexequibilidad, Nota No. DS-035-2020 de 26 de octubre de 2020.

[https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG\\_LEGIS/PDF\\_SEG/PDF\\_SEG\\_2020/PDF\\_SEG\\_2020/2020\\_P\\_481.pdf](https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG_LEGIS/PDF_SEG/PDF_SEG_2020/PDF_SEG_2020/2020_P_481.pdf) (Última vez visitado el 11 de mayo de 2022).

Presidencia de la República de Panamá, Objeción de Inexequibilidad, Nota No. DS-010-2021 de 22 de abril de 2021

[https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG\\_LEGIS/PDF\\_SEG/PDF\\_SEG\\_2020/PDF\\_SEG\\_2020/2020\\_P\\_481.pdf](https://www.asamblea.gob.pa/APPS/SEG_LEGIS/PDF_SEG/PDF_SEG_2020/PDF_SEG_2020/2020_P_481.pdf) (Última vez visitada el 11 de mayo de 2022).

Resolución de Fondo No. TAT-RF-066 de 24 de julio de 2018. Salvamento de Voto (Magistrado Allan Poher Barrios). Tribunal Administrativo Tributario, [file:///C:/Users/Stella/Downloads/Igualdad%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Stella/Downloads/Igualdad%20(1).pdf) (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

Resolución de Admisión de Pruebas No. TAT-API-011 de 30 de mayo de 2019. Tribunal Administrativo Tributario, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20019-19.pdf> (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

Resolución de Fondo No. TAT-RF-050 de 8 de junio de 2018. Tribunal Administrativo Tributario. <http://tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp-071-17.pdf> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).



Resolución de Fondo No. TAT-RF-074 de 14 de agosto de 2018. Tribunal Administrativo Tributario, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20186-15.pdf> (Última vez visitado el 25 de abril de 2022).

Resolución de Fondo No. TAT-RF-007 de 22 de enero de 2020. Tribunal Administrativo Tributario, [www.tribunaltributario.gob.pa/download-resolution/Exp.002-18.pdf](http://www.tribunaltributario.gob.pa/download-resolution/Exp.002-18.pdf) (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

Resolución de Fondo No. TAT-RF-097 de 22 de octubre de 2021. Tribunal Administrativo Tributario, <http://tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%20097-17.pdf?msclkid=786f5763cffe11ec9a1c05be5eb7e02f> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

Resolución de Fondo No. TAT-RF-002 de 6 de enero de 2022. Tribunal Administrativo Tributario, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/show-resolution/Exp.%2014317.pdf?msclkid=b0f2e1b1cffd11ec82c828487ff484ae> (Última vez visitado el 9 de abril de 2022).

Sentencia del 11 de septiembre de 2014. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Jose Blandon vs Articulos 699 y 700 delCodigo Fiscal \(Calculo Alterno de ISR\) \(Principios Constitucionales de Legalidad, Capacidad Economica e Igualdad\).pdf](http://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo_26472_20100218.pdf?msclkid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 18 de noviembre de 2009. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo\\_26472\\_20100218.pdf?msclkid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo_26472_20100218.pdf?msclkid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 2 de febrero de 2012. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Juan Pablo Fabrega vs Art 701 \(e\) delCodigo Fiscal \(Resp Solidaria del Emisor\).pdf](http://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo_26472_20100218.pdf?msclkid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 29 de abril de 2015. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/CCIAP%20vs%20Ley%2052%20de%20012%20Restablecimiento%20de%20Impuesto%20Estimado%20y%20otros%20Irretr oactividad%20de%20la%20Ley%20Fiscal.pdf> (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 2 de agosto de 2016. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Rafael Rivera v Paragrafo 4 Art 1057 v Cod Fiscal y MEF \(DE 84 de 2005\) \(Reglamento ITBMS\) \(Agentes de Retencion\) \(1\).pdf](http://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26472/GacetaNo_26472_20100218.pdf?msclkid=88fe8c6fd0e111ec8b66da718a308d31) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 20 de octubre de 2016. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/CNA%20vs%20Ley%20No.%2020%20>

[de%202011%20\(Acuerdo%20para%20la%20Cooperaci%C3%B3n%20Fiscal%20e%20Intercambio%20de%20Informaci%C3%B3n%20en%20Materia%20de%20Impuestos%20FATCA\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 6 de diciembre de 2018. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [Dimas Perez vs DE 84 de 2005 \(ITBMS\) \(Agentes de Retención\) \(Tarjetas de Crédito\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 7 de febrero de 2019. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <https://vlex.com.pa/vid/amparo-garantias-constitucionales-corte-839119573?msclkid=1520125cd0e311ec8287f973ff5466b0> (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 22 de junio de 2021. Pleno. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá [Jurisprudencia-Constitucional-ISR-Estimado.pdf.aspx\(bdo.com.pa\)](#) (Última vez visitada el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 17 de enero de 1991. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, <http://jurisis.procuraduria-admon.gob.pa/wp-content/uploads/2016/07/Urbanizadora-Farallon-S.A. 2.pdf> (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 20 de mayo de 2002. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [sentencia potestad tributaria municipal \(1\).pdf](#), (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 29 de septiembre de 2006. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá. [Rafael Rivera vs MEF \(DE 100 de 2004\) \(Cesion y Compensacion de Creditos Tributarios\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 21 de mayo de 2009. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de Panamá. [Servicios Odontologicos vs Tesoro Municipal \(Impuestos Municipales\) \(Otras Actividades Lucrativas\) \(Profesiones Liberales\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

Sentencia del 17 de julio de 2017. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá, [Publio Cortes vs Artículo 288 G del Código Penal \(Delito de Defraudacion Fiscal\).pdf](#) (Última vez visitado el 30 de abril de 2022).

## **Sentencias de Tribunales Constitucionales y Cortes extranjeras**

Sentencia del 13 de agosto de 1992. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://vlex.com.co/vid/-43556821?msclkid=4a26e9a5cffa11ec94dbc08dcba4f8b0> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 2 de septiembre de 1993. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1993/C-364-93.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 1 de diciembre de 1994. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1994/C-545-94.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 20 de octubre de 1994. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1994/C-455-94.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 10 de octubre de 1996. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1996/C-528-96.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 28 de mayo de 1997. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1997/C-252-97.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 6 de mayo de 1998. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1998/C-183-98.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 14 de julio de 1999. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1999/C-505-99.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 12 de diciembre de 2000. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2000/C-1714-00.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 18 de octubre de 2001. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2001/C-1098-01.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 25 de enero de 2005. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2005/C-032-05.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 18 de mayo de 2011. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2011/C-397-11.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 10 de octubre de 2012. Corte Constitucional de la República de Colombia, [Sentencia de Constitucionalidad n° 785/12 de Corte Constitucional, 10 de Octubre de 2012 - Jurisprudencia - VLEX 406589774](https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2012/C-785-12.htm) (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 31 de octubre de 2012. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2012/C-891-12.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 24 de abril de 2013. Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2013/C-249-13.htm> (Última vez visitado el 18 de abril de 2022).

Sentencia del 2 de febrero de 1981. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 4 de febrero de 1983. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/134> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 22 de julio de 1996. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3186> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 13 de abril de 2000. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4088> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 4 de noviembre de 2004. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5198> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 7 de julio de 2005. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5449> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 11 de octubre de 2006. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5897> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 18 de enero de 2007. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5980> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 8 de junio de 2017. Tribunal Constitucional de España, <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25378> (Última vez visitado el 16 de abril de 2022).

Sentencia del 19 de diciembre de 1989. Corte Suprema de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2019-12-89.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia del 6 de junio de 1995. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%206-6-95.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia de 31 de agosto de 1999. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. <https://ar.vlex.com/vid/-39925331#:~:text=Sentencia%20de%20Suprema%20Corte%20de%20Justicia%20%28Argentina%29%2C%2031,D.%20217.%20XXXIII%20-%20Jurisprudencia%20-%20VLEX%2039925331> (Última vez visitado el 11 de mayo de 2022).

Sentencia de 5 de febrero de 2002. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. <https://ar.vlex.com/vid/-40055345> (Última vez visitado el 11 de mayo de 2022).

Sentencia del 30 de septiembre de 2008. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2030-9-08.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia del 3 de julio de 2009. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%203-7-09.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia del 15 de junio de 2010. Corte Suprema de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2015-6-2010.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia del 15 de abril de 2014. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <file:///C:/Users/Stella/Downloads/Fallo%20-%2015-4-14.pdf> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

Sentencia del 21 de noviembre de 2018. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7488462> (Última vez visitado el 17 de abril de 2022).

## **Tratados internacionales**

Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, May 2,1969, 1155 UNTS 331.

## **Trabajos de investigación y otros**

AGUDELO, MARTÍN. **El debido proceso** (2005),  
<https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307/1278> (Última vez visitado el 20 de abril de 2022).

ARIAS, ISAAC GONZALO. **I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tributario Administrativo Tributario de Panamá** (2012)  
[http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/showponencia/Ponencias%20Vier nes%2008%20de%20Junio%20de%202012/Isaac\\_Gonzalo\\_Arias\\_-Relatora\\_-\\_Jornada\\_del\\_08\\_de\\_junio\\_de\\_2012.pdf](http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/showponencia/Ponencias%20Vier nes%2008%20de%20Junio%20de%202012/Isaac_Gonzalo_Arias_-Relatora_-_Jornada_del_08_de_junio_de_2012.pdf) (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

BADIAN, ERNST. **Publicani Oxford Research Encyclopedia of Classics** (2016),  
<https://oxfordre.com/view/10.1093/acrefore/9780199381135.001.0001/acrefore-97801993811355427?sid=oup:orr&genre=book&title=societates&aulast=Nicolet&date=1979> (Última vez consultado 15 de noviembre de 2021)

BERMÚDEZ, MAIRA. **Imposición Territorial y Renta Mundial**, (2011) (Trabajo de Investigación para Maestría, Universidad Rafael Beloso Chacin).

BYRNE, PETER D. **Convenios para evitar la doble tributación: Un análisis del caso del Perú**, (2005) <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument> (Última vez visitado el 16 de enero de 2022).

CABRERA, MERCEDES. **Sinopsis del Artículo 82 de la Constitución de España**, (2018)  
<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=82&tipo=2> (Última vez visitado 6 de septiembre de 2021).

CAMUS, OSVALDO. **El derecho a la defensa del interesado en el procedimiento administrativo**, (1999)  
<http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/viewFile/441/414#:~:text=1.%20Aspectos%20del%20Derecho%20a%20Defensa%20En%20materia,decisi%C3%B3n%20administrativa%20garantizando%20que%20ella%20sea%20m%C3%A1s%20justa> (Última vez visitado el 25 de mayo de 2022).

CASTILLO, MARA. Territorio, **Economía y Simbolismo en el Egipto Faraónico**, (2015) <https://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1409/egipto-faraonico.htm> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

Centro interamericano de Administraciones Tributaria, Modelo de Código Tributario Comentado, (2015) [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAAT](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAAT) (Última vez visitado el 25 de mayo de 2022).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Programa de Cumplimiento Tributario Cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y El Caribe (2022) <https://ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/> (Última vez visitado el 1 de junio de 2022).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Blockchain en la Administraciones Tributarias, (2021) <https://www.ciat.org/blockchain-en-las-administraciones-tributarias/> (Última vez visitado el 10 de junio de 2022).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia, (2015) [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015\\_DT2\\_cumplimiento\\_cooperativo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT2_cumplimiento_cooperativo.pdf) (Última vez visitado el 1 de junio de 2022).

Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, (2019) <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html#:~:text=La%20OCDE%20define%20la%20relaci%C3%B3n%20cooperativa%20como%20E2%80%9Cuna,legales%20E2%80%9D.%20El%20desarrollo%20de%20la%20relaci%C3%B3n%20cooperativa%20supone%3A?msclkid=c9d9d5dfced711ec995db4d1848f4e2e> (Última vez visitado el 28 de abril de 2022).

Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas de Panamá, (2017), [https://dgi.mef.gob.pa/Tributacion/IPDF/convenios\\_internacionales\\_actualizadas\\_2017.pdf](https://dgi.mef.gob.pa/Tributacion/IPDF/convenios_internacionales_actualizadas_2017.pdf) (última vez visitado el 16 de enero de 2022).

Ecured, La República Romana, (2013) [https://www.ecured.cu/Rep%C3%BAblica\\_romana](https://www.ecured.cu/Rep%C3%BAblica_romana) (Última vez visitado el 5 de diciembre de 2021).

Enciclopedia online, Concepto de Feudalismo, (2013) <https://concepto.de/feudalismo/> (Última vez visitado el 28 de noviembre de 2021).



EVANGELISTA, MARÍA CLARA. **A 800 años de la Carta Magna de 1215** (2015) (Trabajo de Investigación para Especialización en Derecho Constitucional, Universidad Nacional de La Plata)

GARCÍA CARACUEL, MARÍA. **Las prestaciones tributarias a cuenta** (Perspectivas de Reforma) (2004) (Trabajo de investigación para grado de Licenciatura, Universidad de Granada).

Greelane, Definiciones e Historia de la Ley del Azúcar, (2020) <https://www.greelane.com/es/humanidades/historia-y-cultura/the-sugar-act-definition-and-history-5076532/> (Última vez visitado el 3 de enero de 2022).

IMB, Blockain, (2022) <https://www.ibm.com/topics/what-is-blockchain> (Última vez visitado el 10 de junio de 2022).

LACOSTE, EDUARDO. **Límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado** (2019) (Trabajo de investigación para grado de licenciatura, Universidad Siglo 21).

GONZÁLEZ MONTENEGRO, RIGOBERTO; RODRÍGUEZ ROBLES, FRANCISCO. **Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional (La Objeción de Inexequibilidad en Panamá)** (2001), <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1976010> (Última vez visitado el 15 de enero de 2022).

LOSADA, VÍCTOR. **Doble Imposición Tributaria**, (2015) (Trabajo de Investigación, Universidad Católica Argentina).

MORENO RUEDA, JOSÉ MIGUEL. **El principio de equidad en materia tributaria** (2004) (Tesis de investigación para grado de licenciatura, Universidad de la Sabana).

PEDERNERA, JUAN JOSÉ. **Análisis de la Doble Tributación Internacional**, (2014) (Trabajo de Investigación para Grado, Universidad Nacional de Cuyo).

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, El servicio civil en Panamá, (2019) [https://www.pa.undp.org/content/panama/es/home/library/democratic\\_governance/el-servicio-civil-en-panama--documento-tecnico--indh-2019.html](https://www.pa.undp.org/content/panama/es/home/library/democratic_governance/el-servicio-civil-en-panama--documento-tecnico--indh-2019.html) (Última vez visitado el 15 de mayo de 2022).

Programas de Cumplimiento Tributario Cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y El Caribe, (2022) <https://ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el->



[caribe/?msclkid=04786325ced511ec91f224b182c0d102](http://caribe/?msclkid=04786325ced511ec91f224b182c0d102) (Última vez visitado el 28 de abril de 2022).

RASTROLLO, ALEJANDRO. **Sinopsis del Artículo 133 de la Constitución de España**,(2016)

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=133&tipo=2> (Última vez visitado 6 de septiembre de 2021)

Real Academia Española Diccionario Online. Definición de Polis, (2021)  
<https://dle.rae.es/polis?m=form> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

Secretario General de las Naciones Unidas. Informe al Consejo de Seguridad sobre “El Estado de Derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos” (2004), [S/2004/616 - S - S/2004/616-Desktop \(undocs.org\)](https://undocs.org/S/2004/616). (Última vez visitado el 15 de octubre de 2021).

TORRES CUENCA, XAVIER. **La relación entre divinidad y realeza en Egipto y Mesopotamia durante el III milenio** (2021) (Trabajo de Investigación para Maestría, Universidad de Catalunya).

TORREZ FLORES, JORGE. **Hecho Generador de la Obligación Tributaria**, (2005) (Trabajo de Investigación para Diplomado, Universidad Mayor de San Andrés).

QUINTERO, CÉSAR. **Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional** (1998), <https://www.scribd.com/document/155071631/V-Congreso-Iberoamericano-de-Derecho-Constitucional-UNAM-1998-IIJ-IiDC> (Última vez visitado el 6 de diciembre de 2021).

World Justice Project. Índice de Estado de Derecho, (2020)  
[https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/GROLI-Spanish-v2\\_0.pdf](https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/GROLI-Spanish-v2_0.pdf) (Última vez visitado el 1 de diciembre de 2021).