

La importancia del principio de legalidad tributaria en Panamá a la luz de la jurisprudencia

The importance of the principle of tax legality in Panama in light of jurisprudence

Erick Javier González González

Universidad de Panamá, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Panamá

erick.gonzalezg@up.ac.pa

<https://orcid.org/0000-0003-3517-6594>

Milagros Jamieth González González

Universidad de Panamá, Centro Regional Universitario de Los Santos, Panamá

milagros.gonzalez18@up.ac.pa

<https://orcid.org/0009-0001-3123-194X>

Recibido: 12/1/26 Aceptado: 14/4/26



DOI: <https://doi.org/10.48204/j.cnacionales.n39.a10921>

Resumen

Este artículo hace referencia al estudio del principio de legalidad tributaria basado principalmente en la revisión de interesantes jurisprudencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia, sin desconocer el aporte normativo como doctrinario que existe al respecto. A su vez, tiene como fin resaltar aquellos aspectos más importantes que se han establecido en referentes jurisprudenciales y las interpretaciones que se han sostenido en el tiempo sobre el principio de legalidad tributaria, que sirven de guía a las diversas autoridades que integran el sistema tributario panameño. Por lo tanto, en este artículo se utilizaron diversos métodos como el documental, exegético y sistemático lo que permitió plasmar una variedad de ideas sobre el tema en estudio. Por consiguiente, se pudo concluir que el principio de legalidad tributaria es un pilar fundamental que pone límites a la autoridad administrativa porque solamente puede hacer lo que la ley le permite y también que todo tributo debe ser creado por una ley formal por la autoridad competente y que ese cobro de tributos tiene un fin social. Así pues, la jurisprudencia panameña deja pautas claras sobre el principio de legalidad y esto permite generar una seguridad jurídica invaluable para el sistema tributario panameño.

Palabras claves: principio, jurisprudencia, legalidad, tributo y autoridad.

Abstract

This article addresses the study of the principle of tax legality, based primarily on a review of relevant case law issued by the Supreme Court of Justice, without ignoring the normative and doctrinal contributions available on the subject. It also aims to highlight the most important aspects established in case law and the interpretations of the principle of tax legality that have been sustained over time, which serve as a guide for the various authorities comprising the Panamanian tax system. Therefore, this article employs various methods, such as documentary, exegetic, and systematic, which allowed for the generation of a variety of ideas on the topic under study. Consequently, it was concluded that the principle of tax legality is a fundamental pillar that limits administrative authority, as it can only do what the law permits. It also concludes that every tax must be created by formal law by the competent authority, and that the collection of taxes has a social purpose. Thus, Panamanian jurisprudence sets clear guidelines on the principle of legality, and this allows for invaluable legal security for the Panamanian tax system.

Keywords: principle, jurisprudence, legality, tax and authority.

Introducción

De manera continua los contribuyentes tienen que pagar sus tributos, en las fechas establecidas por ley o según la actividad que realicen, ya que es un deber ciudadano y eso permite recaudar el dinero que es necesario para mantener unas finanzas públicas fortalecidas para hacerle frente a todos los compromisos que tiene el Estado. Por ende, la autoridad administrativa recaudadora de tributos, especialmente, debe respetar lo que dispone la norma jurídica y en ese sentido es necesario hacer eco al principio de legalidad tributaria.

El presente artículo tiene como finalidad comprender la importancia que tiene la jurisprudencia en cuanto a los aportes que realiza sobre la interpretación que le ha dado en cada caso en particular al principio de legalidad tributaria, en especial la Corte Suprema de Justicia y que permite generar precedentes relevantes que sirven como una guía orientadora para las diversas autoridades que deben decidir conflictos tributarios como también para los sujetos de la obligación tributaria para hacer respetar sus derechos fundamentales.

El sustento normativo del principio de legalidad tributaria se encuentra en el artículo 52, el numeral 10 del artículo 159 y el numeral 5 del artículo 242 de la Constitución Política así como en el Código de Procedimiento Tributario (2019), pero sin dejar de un lado otras normas complementarias como la Ley N°38 de 2000 y la Ley N°106 de 1973, que señalan entre otros aspectos que solamente se pueden crear tributos por una ley formal y cuyos entes competentes que le dan vida jurídica son el Órgano Legislativo y el Concejo Municipal. Por tal motivo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha emitido varios precedentes jurisprudenciales sobre el principio de legalidad tributaria lo que fortalece el sistema tributario panameño.

Por ende, en este estudio se abordan temas puntuales como la metodología utilizada para el desarrollo del artículo, se establecen diversas definiciones del principio de legalidad, se

concretiza el alcance constitucional de dicho principio, también se plasman ideas relevantes sobre la supletoriedad del mismo, se hace una revisión de varios fallos sobre dicho principio resaltando sus diversos enfoques según cada caso en concreto y se discuten temáticas elementales de lo encontrado en dicha investigación. Posteriormente, se establecen ideas fuerzas a manera de conclusión y se señalan las fuentes bibliográficas consultadas para elaborar dicho artículo.

Metodología

En la elaboración de este artículo se han utilizado varios métodos, como el método documental porque el estudio “depende fundamentalmente de la información recogida o consultada en documentos o cualquier material impreso susceptible de ser procesado, analizado e interpretado” (Álvarez, 2002, p. 32); y también el método exegetico, que en palabras del mismo autor, el estudio “utiliza los elementos gramaticales, semánticos, extensivos, etc. La tarea del intérprete y del investigador es tratar de descifrar lo más auténticamente posible lo que el legislador quiso decir; luego, se considera a la norma como algo perfecto y estático” (p. 30). De igual manera, se consideró el método sistemático “para ordenar conocimientos y el significado de la disposición legal en relación con otras disposiciones o con el ordenamiento legal en su conjunto” (Arenas, López, Penagos, & Godínez, 2021 citado por Rivera, 2025, p. 3). En conexión a lo anterior, el análisis del tema central se sustenta en el estudio de las jurisprudencias emitidas por el máximo tribunal de justicia de Panamá y se complementa con obras de autores como también con la legislación nacional.

Noción de principios jurídicos

Los principios jurídicos son postulados, ideas rectoras o guías relevantes que permiten dar un sentido más sólido a las distintas normativas legales y sirven de inspiración para que las autoridades tanto jurisdiccionales, administrativas y otras al emitir una decisión sobre un caso en concreto puedan hacer una interpretación ajustada al hecho planteado y las pruebas.

Para complementar lo antes señalado y de manera más ajustada al tema tributario “los principios constitucionales financieros son normas del ordenamiento jurídico contenidas en la Constitución que indican cuáles son los criterios financieros sobre los ingresos y los gastos, así como la forma de reparto del poder financiero” (Delgado, 2016, p. 9). Por tanto, algunos autores y en varias legislaciones los denominan principios generales del Derecho de forma amplia como lo son: La seguridad jurídica, la buena fe, la justicia, la irretroactividad y otros; no obstante, para el tema bajo estudio les llaman principios tributarios.

Considerando lo anterior, el Código de Procedimiento Tributario (2019) destaca en su artículo primero que el sistema tributario se sustenta en los principios básicos establecidos en dicho Código, por lo que es de gran valor considerar que los principios jurídicos tanto generales como especiales inspiran a la legislación tributaria panameña y le dan vida a la relación entre los sujetos tributarios. Al respecto vale citar dicho artículo:

Artículo 1. Ámbito de aplicación. Este Código establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario y es aplicable a todos los tributos nacionales.

Este Código se aplicará en forma supletoria a los tributos aduaneros, municipales y contribuciones especiales de seguridad social.

En este orden de ideas, en el artículo 7 del Código de Procedimiento Tributario (2019) se recalca los principios constitucionales que se aplicarán al sistema tributario panameño donde se contempla el principio de legalidad, lo que le da un reconocimiento de rango legal y a su vez, se reafirma la importancia de dicho principio en la regulación de los tributos nacionales, por lo que es necesario citarlo para un mejor entendimiento:

Artículo 7. Ordenamiento 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.
2. No deben ser confiscatorios.
3. Deben observar los principios de legalidad, no discriminación e igualdad ante la ley y debido proceso.
4. Debe respetarse el principio de renta sustitutiva y el principio de renta presupuestada.
5. Debe considerarse el principio de periodicidad de los tributos.

En atención a este último principio, se establece que toda modificación al ordenamiento jurídico tributario entrará en vigencia en el periodo fiscal siguiente del impuesto que la respectiva ley establezca.

Las actuaciones administrativas se efectuarán con apego a las normas del debido proceso, imparcialidad, uniformidad, economía procesal, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa sin menoscabo de la seguridad jurídica.

Se debe resaltar que dicho artículo 7 establece de manera especial un listado de principios tributarios que deben cumplirse en la gestión tributaria por los distintos entes tanto administrativos como jurisdiccionales, lo que permite que existan garantías favorables para los sujetos de la obligación tributaria, pero especialmente para los contribuyentes en aras de lograr el respeto de sus derechos fundamentales porque es la parte más débil de la relación tributaria.

Concepto de principio de legalidad

La doctrina y la legislación tributaria han establecidos diversos enfoques sobre la conceptualización del principio de legalidad, por lo que en esta ocasión se señalarán algunas de las ideas más relevantes ofrecidas por autores, como lo es Solís (2018, p. 17) que considera que dicho principio “constituye la piedra angular del Derecho Tributario, por cuanto entraña los límites que el propio Estado se ha impuesto a su facultad soberana de establecer o crear tributos, sean

estos: impuestos, tasas o contribuciones”. De igual forma, Chávez (2015 citado por Rivera, 2025, p. 5) manifiesta que dicho principio “versa sobre la imposición del deber, de tipo jurídico, de instaurar, en un acto formal, y materialmente legislativo, los elementos considerados como esenciales de una contribución, con el fin de impedir la arbitrariedad de la autoridad recaudadora en sus actuaciones”.

Al tenor de lo anterior, el principio de legalidad puede ser comprendido como “una regla formal para el establecimiento de los tributos y constituye uno de los pilares del sistema de fuentes de naturaleza tributaria. Es el principio básico en la producción normativa en materia tributaria” (Delgado, 2016, p. 10). Por tanto, el principio de legalidad tributaria es esa guía a seguir por las autoridades administrativas o jurisdiccionales donde solamente se puede considerar lo que la ley les indica en cuanto a todo lo relacionado a los tributos y los elementos que lo integran, por lo que se establecen límites al poder estatal y se garantiza el respeto de los derechos fundamentales de las partes inmersas en la obligación tributaria.

En una consulta realizada por el Director General de Ingresos a la Procuraduría de la Administración y la cual es respondida mediante Nota C-177-23 de 6 de diciembre de 2023, se estableció una breve definición del principio de legalidad en los siguientes términos:

El principio jurídico de legalidad implica la aplicación de límites a los poderes del Estado, al sustentar que tales poderes deben ejercerse en estricto cumplimiento de lo permitido en el derecho positivo.

...

Este principio de derecho público constituye el fundamento en virtud del cual todos los actos administrativos deben estar sometidos a las leyes; conforme al cual todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisprudencia. En otras palabras, el servidor público sólo puede hacer lo que la ley le permita.

A su vez, en el Código de Procedimiento Tributario (2019) se ha establecido que el principio de legalidad tiene un radio de acción en particular y abarca lo siguiente:

Artículo 8. 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 anticipos 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.

También el Código de Procedimiento Tributario (2019) hace mención de la reserva legal que para algunos autores es sinónimo del principio de legalidad y para otros guardan mucha relación ambos términos, pero al final del camino su objetivo es que únicamente a la ley formal le corresponde desarrollar exclusivamente los aspectos allí mencionados, sobre el tema en particular se instituyó que:

Artículo 10. 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.

Sobre la temática en mención la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2019) en una Demanda Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción señaló que:

Así las cosas, la Sala considera que para abordar lo planteado por la parte actora, es necesario hacer mención sobre el alcance del principio de estricta legalidad en las actuaciones administrativas, en ese sentido, el autor Roberto Dromi en su obra titulada "Derecho Administrativo", ha señalado que el principio de la legalidad es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Agrega que el mismo se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva de ley); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración. (DROMI, Roberto. 2009. Derecho Administrativo. Argentina. Libro 12 Edición. Hispania - Libros 2009.página 1111)

Por su parte, el Doctor Jaime Orlando Santofimio Gamboa, en su "Tratado de Derecho Administrativo", ha indicado que:

"El principio de legalidad se estructura en el cabal sometimiento de la administración y de sus actos a las normas superiores - bloque de la legalidad - previamente proferidas como garantía ciudadanía y para la estabilidad estatal. Debemos agregar a lo anterior, que la legalidad así entendida no es simple presupuesto de la actuación administrativa; todo lo contrario, en nuestro concepto,

la legalidad de los actos se proyecta tanto en su procedimiento formativo como en la vigencia de los mismos. Se caracteriza de manera consecuente por su naturaleza previa, concomitante y subsiguiente a la manifestación del órgano administrativo." (SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando. Tratado de Derecho Administrativo. Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez, 2007. 4ta edición. Tomo II, Universidad Externado de Colombia. Página 54).

Además, este principio de legalidad de las actuaciones administrativas está contemplado expresamente en los artículos 34 y 36 de la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000, que regula el procedimiento administrativo general.

En igual sentido, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2015) en una Demanda Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción sobre el principio de legalidad analizó que el mismo reviste gran valor al ser aplicado en el sistema tributario panameño por lo siguiente:

Esto es así, porque el principio de reserva legal en materia de tributación implica que, la obligación de tributar nace de un hecho generador o imponible, legalmente establecido, y durante la vigencia del mismo, es decir, que los hechos gravados deben estar previamente establecidos y se aplica la norma vigente en el momento en que se realiza el supuesto de hecho contemplado en la norma.

Se puede deducir de los anteriores fallos que el principio de legalidad tiene un amplio alcance considerando no solamente su fundamento constitucional (Artículo 52) sino también que su contenido se encuentra desarrollado en los artículos antes indicados del Código de Procedimiento Tributario (2019) y que además se complementan con los artículos 34 y 36 de la Ley N°38 de 2000, es decir, el campo de acción del principio de legalidad tributario es amplio. A su vez, se puede agregar que “en el caso en particular del procedimiento administrativo tributario, el administrador debe verificar la legalidad de la contribución o impuesto cuya aplicación se discute, se reclama o se cuestiona por parte del administrado, así como su cobranza” (Chanis, 2018, p.66). En resumen, cuando la ley crea un tributo, le corresponde a la autoridad tributaria ceñirse a lo allí establecido.

Rango constitucional del principio de legalidad tributaria

En materia tributaria se puede indicar que el principio de legalidad ha logrado un rango constitucional debido a su gran importancia e impacto en el sistema tributario, ya que no puede quedar a la discrecionalidad o al arbitrio de las autoridades tributarias de turno exigir el pago de tributos no contemplados en una ley o interpretar su contenido de forma errónea, lo que puede afectar la seguridad jurídica del país y esto perturbaría el crecimiento económico, la inversión extranjera y las finanzas públicas. Por ende, el artículo 52 de la Constitución Política ha elevado a rango constitucional el principio de legalidad tributaria al señalar que:

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

El jurista Solís (2018, p. 17) es del criterio que el artículo antes citado tiene gran relevancia en la dinámica del sistema tributario panameño porque:

De acuerdo con la Constitución panameña, el principio de legalidad tributaria implica que únicamente se pueden establecer tributos mediante la expedición de una ley formal, dictada por el órgano constitucionalmente autorizado para expedir las leyes (Órgano Legislativo), y que contenga todos los elementos necesarios para que surja o sea exigible el cumplimiento de la obligación tributaria (hecho generador, base imponible, sujeto obligado, alícuota o tarifa). Pero además, requiere que las formas de cobranza de los tributos estén previamente prescritas por las leyes, con lo cual pueden afirmarse que nos encontramos frente a un principio de legalidad tributaria excesivamente estricto y restringido.

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2022) en una interesante Demanda de Inconstitucionalidad se pronunció sobre dicho artículo 52 en los siguientes términos:

Sobre este asunto primeramente se ha de anotar que la creación de estos gravámenes está delimitada por el “principio de legalidad”, consagrado constitucionalmente en el artículo 52 de la Carta Magna, por el cual, “Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes”; reserva legal, que además, abarca la creación, modificación o supresión de tributos; definición del hecho generador de la obligación tributaria; indicación del obligado tributario o contribuyente; así como el otorgamiento de exenciones, exoneraciones, disminuciones, incentivos o beneficios tributarios, según lo previsto en el artículo 8 de la Ley N.º 76 del 13 de febrero de 2019 “Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá”.

El principio antes referido se funda en el aforismo “nullum tributum sine lege”, que dicta que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

Conforme a la incorporación de este principio en la normativa constitucional y tributaria panameña, la obligatoriedad de que todos los elementos de la obligación fiscal estén señalados en la ley, es extensiva a las exenciones, exoneraciones, disminuciones, incentivos o beneficios tributarios; por lo que, deben estar igualmente fijadas mediante Ley, como regla general.

Como se puede reafirmar del anterior fallo, que el principio de legalidad tributaria estipula que solamente una ley puede crear tributos y en esa misma normativa deben converger los elementos de la obligación fiscal para que sea completa, es decir, no se preste a confusión.

Además, el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política complementa el artículo 52 antes mencionado y aquel artículo es del contenido siguiente:

Artículo 159. 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:

1. Expedir, modificar, reformar o derogar los Códigos Nacionales.
2. Expedir la Ley general de sueldos propuesta por el Órgano Ejecutivo.
3. Aprobar o desaprobado, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo.
4. Intervenir en la aprobación del Presupuesto del Estado, según lo establece el Título IX de esta Constitución.
5. Declarar la guerra y facultar al Órgano Ejecutivo para asegurar y concertar la paz.
6. Decretar amnistía por delitos políticos.
7. Establecer o reformar la división política del territorio nacional.
8. Determinar la Ley, el peso, valor, forma, tipo y denominación de la moneda nacional.
9. Disponer sobre la aplicación de los bienes nacionales a usos públicos.
10. Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.
- 11....

Aunado a ello, debe quedar claro que “el principio de legalidad tributaria también conlleva a que las exoneraciones o exenciones fiscales tengan que ser dadas o reconocidas por el órgano constitucionalmente habilitado para dictar la ley formal (Órgano Legislativo). Quiere decirse, a través de una ley formal” (Solís, 2018, p. 18). En otras palabras, así como la ley crea tributos, debe ser la propia ley que exonere del pago total o parcial de dichos tributos a determinadas personas naturales o personas jurídicas, como también que se establezca claramente en la ley qué personas recibirán algún trato especial o beneficio respecto al resto de la población, para evitar así que se creen privilegios; y sin dejar de un lado aquellos tributos que pueden derogarse o extinguirse, aunque este último supuesto es casi imposible porque una vez creado un tributo casi siempre queda vigente en el tiempo o es sujeto de alguna reforma.

En este orden de ideas, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2022) en el fallo que ya fue citado previamente también se pronunció sobre el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política señalando sobre la temática en estudio que:

En este marco, se ha de indicar que según preceptúa el artículo 159 numeral 10 de la Constitución Política, en Panamá el poder tributario recae en el Órgano Legislativo, disposición que es del tenor siguiente:

“Artículo 159. 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 declaradas en esta Constitución y en especial para lo siguiente:

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

A la luz de los preceptos constitucionales y legales antes mencionados, el Poder Tributario está limitado por el principio constitucional de reserva legal, en la medida en que únicamente el Órgano Legislativo, a través de la ley, podrá establecer, modificar, extinguir tributos, o crear exenciones tributarias; y en ningún caso, podrá delegar la definición y fijación de los elementos esenciales integradores del tributo, es decir los sujetos obligados tributarios o contribuyentes; el hecho generador; la base imponible; las alícuotas o tasas y las fórmulas de determinación, que garantizan la seguridad jurídica de los contribuyentes.

De allí que, el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política reafirma que el Órgano Legislativo es el único ente en Panamá que puede crear, modificar, eliminar o establecer beneficios mediante tributos a través de una ley formal, ya que esto permite que haya una mejor estabilidad fiscal, certeza jurídica y confianza ciudadana permitiendo que el sistema tributario panameño sea efectivo.

El principio de legalidad en Panamá tiene un rango constitucional y se plasma en varias normativas legales, tanto generales como especiales, sin dejar de un lado que la jurisprudencia le ha dado el alto sitial que se merece, pero también debe recordarse que dicho principio también se enfoca en que el “legislador no debe expedir leyes que impongan tributos más allá de lo necesario para sufragar las necesidades del Estado y con el objetivo de satisfacer los fines supremos del Estado que son asegurar la vida digna y la estabilidad institucional” (Pérez-Martínez, 2024, p. 48), por lo que el principio de legalidad también debe cumplir una función social en el sentido que no se deben crear excesivos tributos y cuando nacen a la vida jurídica deben tener objetivos claros que en un momento dado benefician a la colectividad.

Supletoriedad de los principios tributarios

En el Código de Procedimiento Tributario (2019) se establecen las fuentes principales en las que se sustentan los tributos, que se enlistan en el artículo 25, pero también en el artículo 26 se mencionan aquellas fuentes supletorias que no son más que aquellos enunciados, bases o postulados que entran en acción cuando no exista una norma formal aplicable a un caso en concreto, es decir, que ante los vacíos legales sobresalen los principios tributarios.

Es así que vale la pena hacer alusión al contenido del artículo 26 del Código de Procedimiento Tributario (2019) en cuyo texto el legislador fue sabio al considerar que en algún momento la ley no podrá tener una solución para todos los casos sometidos ante la autoridad competente, por lo que los principios tributarios le servirán de guía para lograr una mejor interpretación como fundamento para que esa autoridad administrativa o jurisdiccional tome una mejor decisión. Dicho contenido es del tenor siguiente:

Artículo 26. Derecho supletorio. Se aplicarán supletoriamente:

1. Los principios generales del derecho tributario.
2. Las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo, especialmente las normas de Procedimiento Administrativo General.

3. Las disposiciones procesales entendidas en el Código Judicial y los principios generales en materia de derecho procesal.
4. Las leyes aprobadas por la Asamblea Nacional que rijan materias relacionadas al derecho tributario.
5. La jurisprudencia.
6. Las opiniones de la Dirección General de Ingresos cuando correspondan ser vinculantes jurídicamente para el consultante.
7. La analogía, exclusivamente en materia de procedimiento.

Como se puede observar, los principios generales del Derecho Tributario están en primer lugar como fuente supletoria de la ley tributaria y cabe resaltar también a la jurisprudencia que es una herramienta esencial como referente de consulta por las diversas autoridades o contribuyentes, ya que en la misma se explica de forma más amplia el principio de legalidad tributaria, lo que enriquece el acervo interpretativo de las normas fiscales y los otros principios.

Por otro lado, se debe aclarar que existen los tributos nacionales y los tributos municipales, pero en ambos es aplicable el principio de legalidad tributaria porque los primeros tienen como base una ley formal emitida por el Órgano Legislativo y los segundos tienen como sostén un acuerdo municipal emitido por el Concejo Municipal, por lo que esta segunda institución no puede crear un tributo que ya se encuentre regulado en una ley nacional.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia (2022) en un interesante fallo relacionado a una Demanda de Nulidad señaló sobre lo antes mencionado, lo siguiente:

En este punto, es preciso señalar para una mejor comprensión del tema en examen, que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, en tanto que la del gobierno central o del Estado es originaria. Dicha atribución deriva del artículo 52 de la Constitución Política. Así, el Pleno de la Corte lo ha manifestado en el sentido que: “Esta norma instauro el principio de legalidad tributaria, que señala que no deben pagarse impuesto que no se hayan establecido legalmente, en incluso su cobranza debe ajustarse a lo que establezca la ley, es decir, que sólo son válidos o legítimos los impuestos que hayan sido establecidos por la ley”.

De igual manera, nuestra Constitución Política dispone en el artículo 242, numeral 5, que es función del Concejo Municipal, sin perjuicio de las señaladas por la Ley, expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones municipales, en lo referente a “La aprobación o la eliminación de impuestos, contribuciones, derechos y tasas, conforme a la Ley.” Esta norma constitucional, a su vez, está desarrollada en el artículo 17, numeral 8 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, modificada por la Ley 66 de 29 de octubre de 2015, que señala que el Concejo Municipal tiene competencia exclusiva, para el cumplimiento de sus atribuciones, entre las que, se encuentra:

- “8. Establecer impuestos municipales, contribuciones, rentas, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, para atender los gastos de administración, servicios e inversiones municipales;”

De lo expresado, se desprende que el principio de legalidad tributaria no sólo implica que el establecimiento de tributos y su forma de cobranza debe provenir de una ley forma, sino que todos los elementos de la obligación tributaria, entiéndase, hecho generador, base imponible, sujetos obligados y tarifa tienen que estar determinados exclusivamente por la ley, y en el caso, de los Municipios mediante Acuerdo Municipal.

En atención a la idea planteada anteriormente, se debe considerar al respeto que “esta potestad tributaria derivada de los municipios tiene ciertas reglas que deben cumplirse, las cuales están dictadas por los diputados en la ley, una de ellas es la no doble imposición” (Pérez-Martínez, 2024, p. 52), de tal suerte que no se puede crear paralelamente un tributo nacional y un tributo municipal sobre un mismo hecho generador. En ese sentido, cobra vigencia el principio de legalidad tributaria que señala la prohibición de imponer doble tributo a una misma actividad.

Por tal motivo, el principio de legalidad tributaria es una fuente supletoria tanto de la ley formal y el acuerdo municipal cuando se crean los tributos, por lo que su reconocimiento especial y desarrollo amplio se ha dado en las jurisprudencias que emiten la Corte Suprema de Justicia, que permite un análisis más consolidado y arribar a una mejor decisión a cada caso en concreto para garantizar una tutela judicial efectiva en materia tributaria.

Principales precedentes jurisprudenciales

La Corte Suprema de Justicia, especialmente el Pleno y la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral, han emitido fallos muy interesantes sobre el tema bajo estudio, que son de gran valor para lograr una mejor comprensión sobre el principio de legalidad tributaria y que se aplica a casos concretos, pero también sirven en gran medida de orientación o guía tanto para las instituciones encargadas de la gestión tributaria (Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección General de Ingresos) como para otros entes relacionados a este tema (Tribunal Administrativo Tributario y Concejos Municipales, por ejemplo) y para los contribuyentes cuando tengan que exigir el respeto del algún derecho, ya sea reclamado por ellos mismos o que se haga a través de un abogado ante las instituciones pertinentes.

Por tal motivo, a continuación, se van a presentar varios precedentes jurisprudenciales emitidos por la Corte Suprema de Justicia relacionados al principio de legalidad tributaria, donde se hará un breve comentario respecto a la temática central que se analizó en cada fallo e inmediatamente se citará parte del contenido del mismo para tener una mejor panorámica de cada caso revisado y que representa una radiografía jurídica de dicho principio en la actualidad.

A) La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2024) en una Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad dispuso declarar la nulidad por ilegal, del acápite 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución No. 201-1838 del 28 de mayo de 2019, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en Gaceta Oficial No. 28791-A del 07 de junio de 2019; ya que dicha institución violentó una normativa legal y además desconoció el principio de legalidad tributaria, y se dijo al respecto que:

Dentro de este contexto, debe subrayar que existe una vinculación ineludible entre la facultad reglamentaria y el principio de legalidad, que marca las acciones y omisiones de los funcionarios y corporaciones públicas, por ello esta Sala ha dicho siguiendo la doctrina ius administrativista que "todas las actuaciones de la Administración están subordinadas a la ley, de modo que aquélla sólo puede hacer lo que ésta le permite con las finalidades y en la oportunidad previstas y ciñéndose a las prescripciones, formas y procedimientos determinados por la misma. La nulidad es la consecuencia jurídica de la no observancia del principio de legalidad" (ARCINIEGA, Antonio José. Estudios sobre jurisprudencia administrativa, Tomo I, Edit. Temis, Bogotá, 1982, pág. 10" (Caso. Jorge Sáenz contra Resolución No. 16 (JMC) de 10 de julio de 1996 de la Junta Calificadora Municipal del Consejo Municipal de Panamá).

...

En ese mismo sentido, la Sala Tercera en reiteradas ocasiones se ha referido al principio de legalidad como piedra angular del Estado de Derecho y la facultad de reglamentaria, criterios que consideramos oportuno citarlos a continuación:

1. Fallo de 11 de junio de 2002:

"...

Siguiendo el hilo conductor, existe una vinculación ineluctable entre la facultad de reglamentar las leyes y el principio de legalidad, que marca las acciones y omisiones de los funcionarios y corporaciones públicas, por ello este Tribunal ha dicho siguiendo la doctrina iusadministrativista que "todas las actuaciones de la Administración están subordinadas a la ley, de modo que aquélla sólo puede hacer lo que ésta le permite con las finalidades y en la oportunidad previstas y ciñéndose a las prescripciones, formas y procedimientos determinados por la misma. La nulidad es la consecuencia jurídica de la no observancia del principio de legalidad" (ARCINIEGA, Antonio José. Estudios sobre jurisprudencia administrativa, Tomo I, Edit. Temis, Bogotá, 1982, pág. 10").

2. Fallo de 16 de abril de 2003:

"La facultad normativa y reglamentaria ejercida por la Dirección Nacional de Reforma Agraria carece de amparo en la facultad genérica de administrar sus bienes contenida en la Ley Orgánica del MIDA; y no puede ir en detrimento, hasta el punto de desconocer en su ejercicio, del principio de estricta legalidad, que constriñe a la función pública. Principio que fluye del artículo 18 constitucional, hoy potenciado y reforzado específicamente por el artículo 34 de la Ley 38 de 2000, cuyo libro segundo regula el procedimiento administrativo general.

Según este principio, los organismos y funcionarios sólo pueden hacer lo que la Ley manda u ordena, lo que exige que sus acciones u omisiones deben estar precedidos de una base normativa que los sustente. La télesis incuestionable del apotegma positivizado es someter a la Administración Pública a la observancia de la juridicidad que nuclea todo el ordenamiento, preserva la seguridad jurídica al ser garantía de protección de derechos de los asociados y deberes correlativos exigibles

a éstos, y marca las pautas imprescindibles del correcto desenvolvimiento del aparato público, en consonancia con la noción y práctica del Estado Constitucional y Social de Derecho.”

Como puede observarse, de los fallos transcritos, el principio de estricta legalidad obliga a que el ejercicio del poder público se realice acorde con la Constitución y la Ley, deber que no fue acatado por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, al dictar el Acápito 233, titulado “Solicitud de Registro de Escisión de Sociedades”, contenido en el Anexo 1 de la Resolución 201-1838 del 28 de mayo de 2019, impugnado a través de la presente acción de Nulidad.

B) El Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2022a) en una Demanda de Inconstitucionalidad declaró que no es inconstitucional el último párrafo del artículo 26 de la Ley N° 41 de 24 de agosto de 2007, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley N°57 de 24 de octubre de 2018; donde a su vez se realizó un amplio análisis de normas y se mencionó el principio de legalidad tributaria de la siguiente manera:

... esta Sede Constitucional en fallo del 4 de diciembre de 2015 ha precisado que deben ser estimados, de la siguiente manera:

«Este es el motivo fundamental por el cual la tributación se rige por Principios constitucionales que conforme a Sentencia de 18 de marzo de 2014, este Pleno ha señalado que no pueden ser desconocidos por los sujetos titulares de la potestad tributaria, tales como:

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

...

De lo anterior, se concluye que al estar el párrafo acusado contenido en una ley formalmente dictada por la Asamblea Nacional, las exenciones tributarias contenidas en este han sido preceptuadas en cumplimiento con el principio constitucional de legalidad, siguiendo los procedimientos constitucionales establecidos para tal efecto.

C) También la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2020) en una Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción declaró que no era ilegal la Resolución 201-3170 de 2 de abril de 2013, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, demanda promovida por BANCO AZTECA (PANAMÁ), S.A.; y en la cual se analizó el principio de legalidad de la siguiente forma:

Atendiendo a lo anterior, y siendo respetuosos del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá y que ha sido desarrollado a través del Código Fiscal, no existe la posibilidad que

a la sociedad BANCO AZTECA (PANAMÁ), S.A. , se le excluya del pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), atendiendo a la subjetividad del sujeto, por cuanto que nos encontramos frente a una persona jurídica que ostenta la condición de contribuyente del referido impuesto, dado que el hecho gravado, es decir, la venta de artículos reposeídos , se encuentra sujeta al pago de I.T.B.M.S., dado que dicha actividad no está entre las exenciones contempladas en los parágrafos 7 y 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal...

D) La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2019) en una Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción declaró que no era ilegal, la Resolución N° 201-7664 de 27 de junio de 2013, ni su acto confirmatorio, demanda promovida por Consorcio Corporación M & S Mecos Santa Fe (IPETI I); y en donde se realizó un comentario sobre el principio de legalidad de esta manera:

Así pues, de una lectura de las disposiciones legales anteriores, se puede concluir que la finalidad del principio de estricta legalidad, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite toda arbitrariedad o abuso de poder que pueda afectar a los administrados.

E) En este hilo de ideas, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2018) en una Demanda de Inconstitucionalidad indicó que no eran inconstitucionales las frases: "Fijar y cobrar, a su entera libertad, las tarifas, importes y derechos que estime convenientes", contenida en la cláusula octava, acápite (p) y "cobrando las tarifas que estime conveniente sobre una base comercial", contenidas en la cláusula novena, acápite (e), ambas del artículo 1 de la Ley N°2 de 10 de febrero de 2015, "Que aprueba el Contrato A-2005-2014 de 28 de octubre de 2014", suscrito entre el Estado y la sociedad PSA Panamá International Terminal, S.A.; y allí se abordó el principio de legalidad evocando sabiamente que:

En cuanto a la alegada vulneración del artículo 52 de la Constitución Política, es necesario destacar que esta norma instauro el principio de legalidad tributaria, que señala que no deben pagarse impuestos que no se hayan establecido legalmente, e incluso su cobranza debe ajustarse a lo que establezca la Ley, es decir, que sólo son válidos o legítimos los impuestos que hayan sido establecidos por la ley.

Al respecto, cabe señalar que "Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas" (Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. México D.F. 1946, p. 33)

F) El Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2018a) en una Acción de Amparo de Garantías Constitucionales manifestó conceder parcialmente el Amparo promovido por la sociedad Publicuatro, S.A., y en consecuencia revocó la Resolución N°201-9507 de 12 de septiembre de

2011, modificada por la Resolución N°201-4910 de 17 de abril del 2012, ambas emitidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; en cuyo caso se consideró la aplicación del principio de legalidad y se infirió que:

En ese sentido, la jurisprudencia también ha definido el alcance del concepto del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario, y mediante Fallo de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de 27 de febrero de 2007, la Corte dispuso:

"En su formulación conceptual, este principio cardinal exige y garantiza que la creación del tributo, al igual que sus elementos esenciales (V.gr. Determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributaria, base imponible, tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, etc.) y demás aspectos conexos, sólo pueden ser instituidos mediante la adopción de una Ley Formal expedida por el organismo constitucionalmente competente (Parlamentos, Asambleas, etc.)". "El reforzamiento de la noción de Reserva Legal en el campo fiscal ha llevado a reconocer que existe, como manifestación directa derivada de la misma, un sub principio de seguridad o certeza en las relaciones de contenido tributario." (El resaltado es del Pleno)

G) Siguiendo la misma idea, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2015a) en una Demanda de Inconstitucionalidad declaró que no era inconstitucional la frase "el costo de este servicio se cobrará en las tarifas o precios contractuales al cliente final, en proporción a su consumo", contenida en el artículo 93 de la Ley N° 6 de 3 de febrero de 1997 (actualmente el artículo 82, de acuerdo al Texto Único de la Ley N° 6 de 1997; y en dicho fallo se analizó el principio de legalidad expresando que:

Como bien indica el demandante, el artículo 52 de la Carta Magna hace referencia al llamado " Principio de Reserva Legal Tributaria" , que indica básicamente que la creación de un tributo, así como sus elementos esenciales (v.gr. determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributaria, base imponible, tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, etc.) y demás aspectos conexos, sólo pueden ser instituidos mediante la adopción de una Ley formal expedida por el organismo constitucionalmente competente.

...

Ahora bien, con relación al principio de reserva legal tributaria, es evidente que el hecho de que sea el Estado legislador, quien fija o establece la naturaleza y montos de los tributos que deben cubrir los asociados, le impone igualmente a éste la obligación natural de fijar los mismos con claridad, a fin de evitar que el contribuyente o, como en el presente caso, los usuarios de un servicio público que son quienes deben soportar la obligación que representa la imposición de una tasa por parte del Estado, carezca de seguridad o certeza sobre las sumas que les son exigibles en virtud de una Ley formal.

H) La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia (2015b) en una Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción declaró que no era ilegal, la Resolución N°201-5639 de 26

de mayo de 2011, expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, así como tampoco lo era el silencio administrativo; y en ese mismo fallo se realizó un comentario de gran valor sobre el principio de legalidad con las siguientes palabras:

El señalamiento constitucional resuelve que la potestad tributaria solamente puede ser ejercida mediante la Ley; por tanto, conforme a ese presupuesto, dicha potestad estatal es con el propósito de facultar al legislador a dictar normas jurídicas objetivas, que crean contribuciones e impuestos y así, dictaminar su cobro a los obligados o contribuyentes. Ese principio de legalidad que emana de la Carta Magna de la República, es el resultado de la combinación de dos principios fundamentales, los cuales son: 1. El primero, lo que en la doctrina se conoce como "nullum tributum sine lege" lo que exige que una Ley formal establezca los tributos; y por otra parte, 2. Lo que en la legislación anglosajona se conoce como "no taxation without representation", toda vez que el tributo es una restricción al derecho de propiedad, lo que requiere el consentimiento del pueblo a través de sus legítimos representantes o sea, los que dictan las Leyes para la validez de los impuestos o de las contribuciones. Por tanto, el principio de legalidad consiste en la protección a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, por cuanto los tributos comportan una restricción a este derecho, y por consiguiente, ese acto creador tributario debe indicar el alcance del mismo, de tal suerte que no quede margen alguno para la arbitrariedad de la Autoridad de ingresos competente, para el cobro de los tributos establecidos por Ley.

I) Igualmente, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2014) en una Demanda de Inconstitucionalidad declaró que son inconstitucionales "La partida y/o sección 1.1.2.5. 44 de las disposiciones fundamentales del artículo primero del Acuerdo Municipal No. 13 de 10 de abril de 1995, publicado en la Gaceta Oficial N° 22,952 de 16 de enero de 1996, proferido por el Consejo Municipal de David, por medio del cual se fijó el impuesto a pagar por los negocios denominados Casa de Alojamiento Ocasional"; y en ese análisis que se efectuó se invocó al principio de legalidad enfocado en lo siguiente:

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

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

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

Principio de legalidad o "nullum tributum sine lege": exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base

para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

J) El Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2014a) en una Demanda de Inconstitucionalidad declaró que no son inconstitucionales las frases, párrafos y parágrafos demandados contenidos en el artículo 699 del Código Fiscal, y la sustracción de materia en cuanto a las frases y párrafos del artículo 700 también del Código Fiscal; y en el cuerpo de dicho fallo se mencionó el principio de legalidad haciendo énfasis en que:

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

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

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

Tomando en cuenta todo lo anterior, la Corte Suprema de Justicia ha establecido ciertos parámetros vía jurisprudencial que amplían y complementan el contenido del principio de legalidad tributario, lo que da más basamento para ser considerado pieza esencial en el sostenimiento del sistema tributario panameño y que a su vez, dicho principio se relaciona con otros para así fortalecer la legislación tributaria del país.

Discusión

Al darle lectura y estudio a cada una de las jurisprudencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia sobre el principio de legalidad tributaria se puede resaltar que hay aspectos que caracterizan a dicho principio y los más relevantes son: La creación de tributos se debe fundamentar en una ley, la norma que crea los tributos debe contemplar los elementos esenciales integradores del tributo, la autoridad administrativa y la jurisdiccional solamente puede hacer lo que la ley les permite, se garantiza el respeto de los derechos fundamentales de los sujetos de la obligación tributaria, la ley le pone límites o frenos a la discrecionalidad de la autoridad tributaria, el Órgano Legislativo y el Concejo Municipal son los entes que pueden crear o modificar los

tributos, y la creación de los tributos mediante una ley formal deben tener un objetivo de tipo social para que su cobranza tenga un beneficio a la comunidad.

La jurisprudencia como el principio de legalidad tributaria son fuentes supletorias del Derecho Tributario en Panamá según el Código de Procedimiento Tributario (2019), pero la articulación de ambos permiten que la Corte Suprema de Justicia emita precedentes jurisprudenciales que explican de una mejor manera el radio de acción de dicho principio, por lo que resulta de gran importancia la lectura de los fallos para nutrirse de un conocimiento actualizado y que pueda ser utilizado como guía orientadora por las diversas autoridades al momento de resolver un caso en concreto e incluso puede servir de apoyo a las demandas o quejas presentadas por los abogados en representación de los contribuyentes cuando sientan que sus derechos se encuentran vulnerados. De allí que, “el procedimiento administrativo tributario tiene una esencia administrativa, velando siempre por el respeto de los derechos de los contribuyentes a fin de que estos, como administrados, encuentren satisfacción en sus decisiones” (Chanis, 2018, p. 67).

De lo anterior se puede deducir que los principios tributarios, especialmente el principio de legalidad, es un baluarte en el sistema tributario panameño porque le da vida a la existencia de un tributo a través de una ley emitida por la autoridad competente (Órgano Legislativo y en otras ocasiones por el Concejo Municipal mediante acuerdos), pero más allá del enfoque jurídico que se le pueda dar a dicho tema, también en el fondo hay que considerar los objetivos para los cuales se recaudan los tributos y es allí que se debe verificar el fin de tipo social que se sintetiza en lograr un bien común para toda la población, como bien lo expresó el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (2022) en una Demanda de Inconstitucionalidad, al manifestar que:

... vale indicar que la doctrina tributaria reconoce que en los impuestos coexisten la función recaudatoria y extrafiscal, ya que la concepción del impuesto no se limita a proveer al Estado de medios financieros, sino que supera la mera recaudación para conjugarse y extenderse a conseguir otros objetivos primordiales, en relación a la función social o económica, como lo serían el acrecentamiento y redistribución de la riqueza nacional, la generación de empleo, fomentar el crecimiento económico, que se alcanzan mediante el estímulo de determinadas conductas y actividades que representen un beneficio o interés público convirtiéndose en el instrumento más usado por el legislador para cumplir diversos objetivos.

Por consiguiente, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia tiene un gran realce en el sistema administrativo tributario en cuanto a la interpretación que le ha dado con el pasar de los años al principio de legalidad considerando los precedentes jurisprudenciales que ha emitido y que son una guía orientadora para todas personas relacionadas con temas tributarios.

Conclusiones

En la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá se puede encontrar un valioso caudal de interpretaciones relacionadas al principio de legalidad tributaria que permiten obtener una mejor comprensión del mismo, lo que le da gran realce a este fuente supletoria del Derecho Tributario y que es inevitable su aplicación en la relación de la obligación tributaria (Estado-contribuyente) porque permite que se respeten los derechos fundamentales de cada parte, en

especial le pone límites al ente administrador porque solamente puede hacer lo que la ley le permite, evitándose así abusos.

Es importante considerar que la creación, modificación y extinción del tributo, como la determinación de sus elementos fundamentales únicamente pueden sustentarse en una ley formal, teniendo en cuenta que la potestad de crear tributos no es exclusivamente de competencia de la Asamblea Nacional, en vista que también el Concejo Municipal de forma derivada igualmente pueden crear tributos, pero este último ente no puede fomentar una doble imposición tributaria sobre un mismo hecho generador, por lo que debe ser cuidadoso al crear tributos en su sector.

En la medida en que Panamá cuente con precedentes jurisprudenciales robustos que desarrollen el principio de legalidad tributaria se está garantizando la activación como respeto de otros principios como el debido proceso y seguridad jurídica, que unidos permiten que exista un sólido sistema tributario; ya que es deber de cada contribuyente pagar sus tributos aunque en la práctica a nadie le guste hacerlo, pero es necesario hacerlo porque cada tributo tiene un fin social y eso permitirá tener unas finanzas públicas saludables.

Referencias bibliográficas

Álvarez Undurraga, G. (2002). *Metodología de la investigación jurídica: hacia una nueva perspectiva*. Universidad Central de Chile. Impresión Digital Danka.

Chanis, L. (2018). Principios del Derecho Administrativo y su Importancia en el Procedimiento Administrativo Tributario. *Revista Justicia Tributaria*, edición 8, octubre. Tribunal Administrativo Tributario. Panamá.
https://tat.gob.pa/back/media/uploads/publicaciones/revistas-tributaria/2022/11/21/Revista_VIII.pdf

Constitución Política (2004), 15 de noviembre de 2004, Gaceta Oficial N°25176 (Panamá).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Negocio N°751062021 (M.P. Cecilio Cedalise; marzo 06 de 2024).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Negocio N°354812020 (M.P. Cecilio Cedalise; agosto 25 de 2022).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Negocio N°310912022 (M.P. Miriam Cheng; octubre 17 de 2022a).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Negocio N°2416402017 (M.P. Carlos Vásquez; agosto 27 de 2020).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Negocio N°2403012017 (M.P. Abel Zamorano; febrero 22 de 2019).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Proceso 240-17 (M.P. Hernán De León; abril 03 de 2018).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Proceso 245-17 (M.P. Abel Zamorano; octubre 16 de 2018a).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Proceso 404-07 (M.P. Abel Zamorano; febrero 12 de 2015).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Proceso 1091-09 (M.P. Abel Zamorano; marzo 12 de 2015a).

Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera. Proceso 706-11 (M.P. Nelly Cedeño; noviembre 16 de 2015b).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Proceso 263-11 (M.P. Oyden Ortega; marzo 18 de 2014).

Corte Suprema de Justicia. Pleno. Proceso 244-06 (M.P. Wilfredo Sáenz Fernández; noviembre 12 de 2014a).

Delgado García, A.M. (2016). *Principios y Normas Tributarias*. (2ª ed.). Universitat Oberta de Catalunya. <https://openaccess.uoc.edu/server/api/core/bitstreams/c813c621-24db-4adf-a062-350f06635fa6/content>

Ley 76, 2019. Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Gaceta Oficial N°28714-B (Panamá).

Pérez-Martínez, J.C. (2024). El Principio de Legalidad Tributaria en Panamá. *Revista Debate*, número 36, diciembre. Panamá. <https://rinedtep.edu.pa/server/api/core/bitstreams/0cc3e919-b815-435e-907f-69a6996dca97/content>

Procuraduría de la Administración. Consulta C-177-23 de 6 de diciembre de 2023. Panamá. https://tat.gob.pa/back/media/marco-normativo/documentos-de-utilidad/C-177-23_DGI_-_MEF.pdf

Rivera Lima, A.S. (2025). Las cláusulas habilitantes bajo la óptica del principio de legalidad tributaria en México. *Revista Iberoamericana de las Ciencias Sociales y Humanísticas*, Vol. 13, Núm. 26 Julio – Diciembre. <https://doi.org/10.23913/ricsh.v14i27.347>

Solís González, E. (2018). *Fundamentos de Derecho Tributario. Los Principios del Derecho Tributario & el Control de los Actos Tributarios*. Librería & Editorial Barrios & Barrios. Panamá.