1329

REPUBLICA DE PANAMA
Secretaria General
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

REPÚBLICA DE PANAMÁ

ORGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA –PLENO

PANAMÁ, DIECISIETE (17) DE OCTUBRE DE DOS MIL VEINTIDÓS (2022).

VISTOS:

Conoce el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, la Demanda de Inconstitucionalidad interpuesta por el licenciado Bredio Alexander Peralta, en su propio nombre y representación para que se declare la inconstitucionalidad del 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, porque aduce infringe de manera directa, lo preceptuado en los artículos 20, 73, y 264 de la Constitución Política de la República de Panamá.

NORMA ACUSADA DE INCONSTITUCIONAL

Tal y como se ha advertido, el proponente constitucional solicita a esta Alta Sede, se declare la inconstitucionalidad del párrafo antes descrito, según fue publicado el día 25 de octubre de 2018 en la Gaceta Oficial Digital No. 28641, el cual preceptúa lo siguiente:

> "**Artículo 13.** El último párrafo del artículo 26 de la Ley 41 de 2007 queda así:
>
> **Artículo 26.** Visa de Personal de Sede de Empresa Multinacional.

1360

...
Se consideran exentos del impuesto sobre la renta y de las cuotas de seguro social y seguro educativo aquellos salarios y otras remuneraciones laborales, incluido el salario en especie, que reciban las personas poseedoras de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, en la medida en que dichos salarios y remuneraciones laborales, sean pagadas, asumidas y reconocidas como gasto de personal en la contabilidad de la empresa poseedora de la Licencia de Sede de Empresa Multinacional".

NORMAS CONSTITUCIONALES QUE SE SEÑALAN COMO INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN INVOCADA

El activador constitucional estima que el parágrafo impugnado viola de manera directa por comisión los artículos 20, 73 y 264 del Texto Constitucional de la República de Panamá.

Los cargos de infracción que el propulsor le endilga a los artículos antes enunciados radican, medularmente, en lo siguiente:

Aduce que se infringe el **artículo 20 de la Carta Magna** pues otorga, a su parecer, un privilegio injusto a los extranjeros detentadores de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional; ya que, mientras los nacionales de la República de Panamá deben pagar Impuesto sobre la Renta de las remuneraciones que perciben, aquellos están exentos de tal obligación fiscal, incluso si perciben el mismo salario y remuneración que otros empleados nacionales en la misma empresa, lo cual a su criterio deviene en una desigualdad fiscal.

Afirma igualmente, que se vulnera el **artículo 73 de la Constitución Política**, toda vez que alega la contratación de trabajadores extranjeros bajo la modalidad de Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional debilita las condiciones de trabajo y las normas de vida del trabajador nacional, en la medida, en que sus salarios se ven mermados por el pago de Impuesto sobre la Renta, en tanto, que los salarios de los extranjeros con el referido visado son recibidos de manera íntegra, sin retención tributaria de ninguna naturaleza.

Adiciona, que conforme al espíritu de la norma constitucional, ante situaciones en las que entren en disputa los intereses de los nacionales y

extranjeros, los primeros tendrán preferencia y prioridad; sin embargo, estima que la norma acusada, privilegia la posición fiscal de los extranjeros con Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional en desmedro de los derechos y de las normas de vida del trabajador nacional, al que señala se le hace gravoso y oneroso el costo de la vida.

De igual manera, argumenta que se lesiona el **artículo 264 de la Carta Fundamental**, toda vez que según señala la ley debe inclinarse a que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su "capacidad contributiva", suponiendo que quienes están en igual situación de ingresos, deben tributar y pagar el mismo monto de impuesto. Sin embargo, considera que lo anterior no se logra con la disposición demandada, pues afirma que al exonerarse del Impuesto sobre la Renta a los poseedores de la Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, ello resulta en menoscabo del trabajador o productor nacional. Añade también con base en principios tributarios, que esta exención establece una alegada diferenciación arbitraria, que no respeta la "justicia tributaria", y que supuestamente crea una tapia discriminadora en perjuicio del nacional.

OPINIÓN DEL PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN

Superada la fase de admisibilidad, se surtió el traslado a la Procuraduría de la Administración, a fin que emitiese su concepto respecto a la presente acción incoada; por lo que, en observancia de lo dispuesto en el artículo 206 de la Constitución Política y el artículo 2563 del Código Judicial, el Procurador, por medio de la Vista N°894 de once (11) de mayo de dos mil veintidós (2022) (fjs. 17-32), ha solicitado que se declare inconstitucional el párrafo atacado, sumándose, de esta manera, a la postura del demandante.

En la opinión vertida, el Procurador afirma que el párrafo denunciado conculca los **artículos 19 y 20 de la Constitución Política y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos**, puesto que, a su juicio, establece un fuero o privilegio a favor de los extranjeros poseedores de una Visa

de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, en detrimento de los panameños, que sí están sujetos al pago de dicho tributo, porque arguye que la Asamblea Nacional ha ignorado que los nacionales y extranjeros se encuentran en un mismo plano en materia del impuesto sobre la renta, y estima que esta autoridad no está autorizada para introducir tratamientos diferenciados, ya que, con base en el principio de igualdad, "*ante igualdad de circunstancias debe ofrecerse igualdad de trato*".

Y es que, expone que del derecho al trabajo en la República de Panamá preceptuado en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley N.° 41 de 24 de agosto de 2007, se entiende, que tales inmigrantes quedan sujetos al régimen jurídico patrio y, por tanto, aprecia que les resultan aplicables el artículo 700 del Código Fiscal que regula la obligación del pago de Impuesto sobre la Renta. De igual manera, considera pertinente lo normado en el artículo 1 de la Ley N.° 13 de 28 de julio de 1987, que modificó el artículo primero del Decreto de Gabinete N.° 168 de 27 de julio de 1971, por el cual se crea el seguro educativo; y lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley N.° 51 de 27 de diciembre de 2005, que reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, en lo que refiere a las cuotas a ser pagadas a dicha institución, para las prestaciones de los riesgos de enfermedad, maternidad y de invalidez, vejez y muerte.

Además plantea, en este sentido, que la reserva legal del artículo 20 de la Carta Magna, que permite que la ley introduzca condiciones especiales en el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general, por razones de trabajo, salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, no implica que pueda usarse como vía para introducir privilegios o fueros sino para establecer excepciones y limitaciones al ejercicio de los derechos de los extranjeros, como un mecanismo de protección a los panameños.

En cuanto al **artículo 73 de la Carta Magna**, considera que fue violentado, ya que, al exonerar del Impuesto sobre la Renta a los extranjeros con Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, sostiene se rebajan las

condiciones laborales o las normas de vida del trabajador nacional, quien sí debe pagar el mencionado gravamen, lo que conlleva la disminución de sus ingresos.

Asimismo, advierte que se ve vulnerado **el artículo 264 de la Norma Fundamental**, ya que supuestamente la exoneración a favor de los extranjeros con Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, desconoce la protección a los fondos públicos y a la producción nacional, que debe provenir, entre otras fuentes, de todo tributo que grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.

Y finalmente adiciona que el párrafo denunciado infringe el **artículo 163 (numeral 1) de la Carta Magna**, pues esta prohíbe a la Asamblea Nacional expedir leyes que contraríen la letra o el espíritu de la Constitución Política.

INTERVENCIÓN DE TERCEROS INTERESADOS

Seguidamente corresponde anotar, que conforme a lo establecido en el artículo 2564 del Código Judicial, una vez devuelto el expediente por parte de la Procuraduría de la Administración y vencido el término de traslado, se fijó el negocio en lista el día trece (13) de mayo de dos mil veintidós (2022), y se ordenó publicar en edicto por el término de tres (3) días para que el demandante, y toda persona interesada presentara sus argumentos por escrito. De suerte, que la última publicación tuvo lugar el día veintinueve (29) de junio de dos mil veintidós (2022).

Cabe advertir, que los días siete (7) y ocho (8) de junio de dos mil veintidós (2022), antes de la última publicación, se recibieron en la Secretaría General, escritos presentados por los abogados, Euclides Adolfo Gallegos y Joel A. Cedeño G., visibles a fojas 34 y 36 del expediente procesal, respectivamente, quienes actuando en sus propios nombres y representación, solicitaron se les admitiese dentro de la controversia constitucional como terceros coadyuvantes.

En este sentido se hace preciso aclarar, que si bien una vez admitida la Acción de Inconstitucionalidad, se ha de correr traslado por turno al Procurador de la Administración o al Procurador General de la Nación para que este emita su

concepto, y se permite la formulación de argumentos, por parte de cualquier persona interesada dentro del término establecido para ello conforme el artículo 2564 antes citado, el ejercicio del control constitucional por esta vía, no conlleva la participación de partes propiamente dicho, por cuanto, se trata de un conflicto de puro derecho, como refiere el autor colombiano Luis Carlos Sáchica, al expresar las características de dicha acción de la siguiente manera:

> "(...)
> n) El ejercicio de esta acción no conduce a la formación de un verdadero litigio, puesto que no hay *partes*, en sentido estricto, con intereses *contrapuestos*, ya que el interés de quien acusa el acto no es particular, sino que se confunde con el de quienes sostienen su constitucionalidad;
> o) Todas estas notas resultan de que el conflicto surgido es de *puro derecho*, de incompatibilidad entre dos normas, el acto acusado, objetado o revisado, y la Constitución, primando ésta por ser de grado superior. Por eso, no hay litigio ni la acción tiene un contenido económico, sino que se ejercita en interés del derecho y con el sólo objeto de salvar las instituciones establecidas; (...)" (SÁCHICA, Luis Carlos. Nuevo Constitucionalismo Colombiano. Editorial Temis. 10º ed. Santa Fe de Bogotá, Colombia. 1992. pág. 121).

Siendo así, al no existir partes, no es procedente la intervención del tercero como coadyuvante de alguna de estas, que establece el artículo 603 del Código Judicial; por lo que, esta Sala Plena no admitirá como tercero interesado a los licenciados Euclides Adolfo Gallegos y Joel A. Cedeño G., dentro de la presente Controversia Constitucional y así se pronunciará; sin embargo, tampoco presentaron alegatos que pudiesen tomarse en consideración.

FASE DE ALEGATOS

Luego de lo advertido, se pasa a sintetizar los argumentos expuestos por aquellos que hicieron uso de este derecho en tiempo oportuno, quienes en su totalidad sostienen la constitucionalidad del párrafo sometido al control constitucional, en los siguientes términos:

1. **Licenciada María del Carmen Calenkeris Huertas en su propio nombre y representación** (fs. 47-67).

Destacó que el Estado está obligado a garantizar el derecho a la igualdad y también de otro tipo como los económicos, sociales y culturales de los habitantes.

Así, el incentivo fiscal atacado es una providencia de su parte para producir riqueza nacional fundamentada en el principio de territorialidad de la renta.

Por consiguiente, los beneficios fiscales de los extranjeros poseedores de la Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, en vez de ser una pérdida tributaria constituyen una recaudación fiscal mayor a través de impuestos indirectos como la adquisición de bienes muebles e inmuebles, entre otros rubros.

2. **Morgan & Morgan en representación de AES LATIN AMERICA, S. de R.L.; PHILIPS SEM, S.A.; ESTEE LAUDER PANAMA VENTURES, S.A.; NESTLÉ CENTROAMERICA, S. A.; DELL LATINOAMERICA, S. DE R.L.; IEH SHARED SERVICES, S.A.; QUALA INC.; 3M CENTRAL AMERICAN MANAGEMENT COMPANY, S. DE R.L.; CIFI SEM, S.A.;** (fs. 70-87; 95-112; 135-153; 587-604; 663-680; 1018-1035; 1046-1064; 1075-1092; 1102-1120;).

Manifestó que la igualdad legal entre nacionales y extranjeros no es absoluta, puesto que el constituyente ha dispuesto tratos diferenciados supeditados a condiciones especiales como es en este caso la economía nacional.

Aseveró, en consecuencia, que los beneficios fiscales de los extranjeros con visado SEM a diferencia de ser una inequidad contra los nacionales, son un incentivo traducido en inversión directa e indirecta que impacta diversos sectores de la economía del país, además que fomenta y crea nuevas plazas de empleo acompañado de la capacitación de la mano de obra nacional; por tanto, la política pública debe mantenerse unida a la implementación de incentivos que atraigan y permitan el asentimiento de empresas multinacionales en nuestro país.

3. **Licenciada Ileana Roxana Luttrell Ordóñez, en representación de la CAMARA DE COMERCIO, INDUSTRIAS Y AGRICULTURA DE PANAMÁ (CCIAP).** (fs. 121-132).

Sostuvo que la ley contentiva del párrafo atacado es insignia para atraer la inversión extranjera al país y se fundamenta en el principio de territorialidad consagrado en el artículo 694 del Código Fiscal, de modo que la política pública debe permanecer en la posición de facilitar e incentivar ese tipo de inversiones para mantener y generar nuevos empleos que dinamicen la economía panameña.

REPUBLICA DE PANAMA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Secretaría General
1734

4. **Licenciado Mario Fábrega Llinás, en representación de SAMSUNG ELECTRONICS PANAMA, S.A.** (fs. 183-199).

Indicó que los trabajadores panameños y los detentadores de Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional no están en la misma situación, lo que les conduce a escenarios distintos en materia de impuestos y acordes al artículo 73 de la Constitución Política.

Aseveró que al permitir nuestro sistema legal y constitucional los tratos diferenciados, la medida inserta en el párrafo atacado se justifica en el principio de territorialidad y, más que ser perjudicial, resulta beneficiosa para el país al obtenerse a través de ella una inversión extranjera que crea empleos con mejora de las condiciones labores del trabajador nacional, transfiere tecnología y hace de Panamá un país competitivo en la economía global.

5. **Licenciado David Arce Fong en representación del Ministerio de Comercio e Industrias de Panamá.** (fs. 202-222).

Planteó que la Ley N ° 41 de 2007 compila beneficios previstos en otras leyes con el fin de atraer inversión extranjera directa, generar riquezas y empleos, transferencia de tecnología y el aseguramiento del desarrollo empresarial del país.

Es así que las exenciones como gasto tributario se justifican en la expectativa de obtener beneficios indirectos, a través de la inyección de dinero a la economía; y para ser efectivos las empresas multinacionales deben cumplir con una serie de requisitos.

6. **Alemán, Cordero, Galindo & Lee en nombre y representación de PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL OPERATIONS S.A. y Liberty Iberoamérica, S.L.U.** (fs. 224-261; 733-760).

Apuntó que en Panamá es posible el tratamiento tributario diferenciado por razones de conveniencia para la economía del país como es el caso del beneficio atacado de inconstitucional.

En ese aspecto, explicó que las empresas Sede de Empresa Multinacional han dinamizado enormemente la economía nacional y logrado posicionar a Panamá

1307

como un Hub de negocios, traduciéndose en otros beneficios como transferencia de conocimientos y tecnología; dinamización de la economía por la compra de bienes, servicios y el turismo.

Lo anterior sin restar importancia a la mejora de vida de las condiciones del trabajador nacional, exigencia regulada en el artículo 73 de la Constitución Política.

7. **Arrocha & Co, actuando en representación de la sociedad SMARTMATIC PANAMÁ, S.A. Y ENDRESS+HAUSER INTERNATIONAL AG.** (fs. 268-314 y 331-377).

Aludió que el Estado panameño estableció el régimen de SEM para atraer la inversión extranjera y acrecentar las ventajas competitivas del país, de tal forma que no puede hablarse de discriminación en este caso; sobre todo cuando tales gracias fiscales son temporales y están sujetas al cumplimiento de condiciones y requisitos dispuestos en el Decreto Ejecutivo No. 320 de 8 de agosto de 2008, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 291 de 27 de julio de 2009 y Decreto Ejecutivo No. 945 de 2013.

A su parecer, lo anterior también se sustenta en el Principio de Territorialidad señalado en el artículo 694 del Código Fiscal como elemento distintivo y fundamental de nuestro ordenamiento fiscal.

8. **Licenciada Ana Cristina Castrellón, en representación de la sociedad ASCENDANCY CONSULTING PANAMÁ, S.A.** (fs. 380-399).

Manifestó que pueden existir excepciones a la igualdad entre nacionales y extranjeros y en esta ocasión se da por razones de economía nacional.

Bajo esas circunstancias, observó que para atraer a las empresas multinacionales a Panamá era indispensable que sus costos operativos no resultaran más onerosos en nuestro país que en otros países de la región y, para tal fin, el Estado tomó ventaja del principio de la territorialidad fiscal regulado en el artículo 694 del Código Fiscal y esto resultó en la creación de beneficios fiscales para sus

1328

trabajadores extranjeros sin rebajar ni causar efectos negativos en las condiciones de los trabajadores nacionales.

9. **Arias, Fábrega & Fábrega (ARIFA), actuando en su propio nombre y representación.** (fs. 400-412).

Expuso que la Ley N° 41 de 24 de agosto de 2007 creó un estímulo para el establecimiento de las empresas multinacionales en el territorio panameño como una cuestión de política económica y no como un fuero desproporcionado en favor de trabajadores extranjeros por encima de los trabajadores nacionales.

Aludió que, por esas razones, se instauró el incentivo fiscal de exoneración del impuesto sobre la renta, cuotas de seguro social y seguro educativo de los salarios con cimento en el principio de legalidad tributaria del cual la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que solo la ley formal puede regular la creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones y otros beneficios fiscales, por lo que el incentivo fiscal en cuestión, además de lograr el objetivo de la ley, es apegado a la Constitución Política.

10. **BDS ASESORES PANAMÁ, actuando en nombre y representación de ALORICA PANAMÁ (SEM), S. DE R.L.** (fs. 420-425).

Sostuvo que la Ley N° 41 de 2007 se enmarca dentro de las regulaciones que el artículo 20 de la norma constitucional permite, a razón que los trabajadores extranjeros contratados por la Sede de Empresas Multinacionales forman parte de actividades delimitadas y si gozan de un régimen fiscal especial, este tiene un carácter temporal que responde al principio de territorialidad como base del sistema impositivo panameño, a su vez, busca generar el desarrollo económico.

Esgrimió que el artículo 73 de la Constitución Política protege al trabajador nacional de ser desplazado por extranjeros y por esa causa, precisamente, la ley de Sede de Empresas Multinacionales impuso requisitos y condiciones para la contratación y establecimiento en nuestro país de trabajadores extranjeros calificados; en atención a lo cual se está dando una interpretación errónea a la normativa comentada.

1309

11. Licenciados Maximiliano Quintero y Joaquín de Obarrio, actuando en sus propios nombres y su representación. (fs. 509-544).

Refirieron que el derecho de igualdad no es absoluto y la propia Constitución Política permite tratos diferentes siempre que se dé uno igualitario en circunstancias similares. De esta forma, el Estado permite la distinción fiscal de los extranjeros con visa SEM en una estrategia que permita a las empresas multinacionales ofrecer paquetes de beneficios laborales a personal extranjero calificado; y mediante eso beneficiarse con inversión extranjera que produzca empleos para los trabajadores nacionales.

Denotaron que Panamá ha diseñado una política fiscal para estimular la actividad industrial de sustitución de importaciones a fin de modular el principio de universalidad y progresividad fiscal.

12. Patton, Moreno & Asvat, actuando en nombre y representación de UA PANAMÁ, S. DE R.L.; HUAWEI CENTRO AMERICA Y EL CARIBE, S.A. (fs. 546-581; 1263-1301).

Indicó que los trabajadores extranjeros con visa SEM no están en la misma situación fáctica y jurídica que los nacionales, por lo que las excepciones fiscales a su favor son consecuencia de fines constitucionales legítimos con sujeción a requisitos como son contratos de trabajo por tiempo definido para no desmejorar las condiciones del trabajador nacional.

Aclaró que la ley fiscal panameña solo obliga a pagar tributos a contribución del desarrollo nacional a aquellos que defina como sujetos impositivos y los extranjeros mencionados no lo están.

Bajo esas consideraciones, enunció que la Corte Suprema de Justicia ha manifestado en sus criterios jurisprudenciales que las exenciones fiscales no generan o crean, de forma automática, un fuero, privilegio o discriminación.

13. Lambraño, Bultrón & De La Guardia en su propio nombre y representación (fs 613-640).

Afirmó que el párrafo del artículo 26 de la Ley N.° 41 de 2007, demandado de

1740

inconstitucional, creó y reguló un régimen especial para empresas multinacionales por razones de economía nacional, sin ello significar vulneración del principio de igualdad a favor de los trabajadores extranjeros en perjuicio de los panameños.

Añadió que la exención del pago del impuesto sobre la renta está contenida en la legislación fiscal como consecuencia de la legislación nacional y del principio de territorialidad en materia fiscal, y por eso es aplicable a los poseedores de una Visa de personal permanente de Sede de Empresa Multinacional.

De ese hecho sostuvo que las empresas SEM solo hacen gestiones operativas en el país y sus trabajadores se trasladan de manera temporal para satisfacer esas necesidades operativas, por ello, no compiten con la producción nacional ni afectan la recaudación de impuestos.

14. **De Castro & Robles en representación de WITTVEEN + BOS RAADGEVENDE INGENIEURS B.V.** (643-659).

Expresó que la Ley N° 41 de 2007 es una excepción al principio de igualdad entre nacionales y extranjeros en beneficio de la economía nacional, motivo que justifica la diferenciación del trato tributario que establece.

Declaró, a tal efecto, que las empresas multinacionales contribuyen al crecimiento del país y la capacitación del personal nacional en servicios inexistentes antes de su llegada; lo que, justamente, beneficia a los trabajadores panameños residentes en el territorio nacional.

15. **IMC Legal en representación de ASOFARMA CORPORATION, S.A.** (fs. 716-730).

Expuso que el párrafo atacado de inconstitucional no propicia discriminación, dado que no plantea diferencia fundamentada en la raza, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas. Esclareció, por ese lado, que su intención es promover la economía nacional por medio de la inversión extranjera que coadyuvará a la creación de empleos, la transferencia de conocimientos y otros múltiples beneficios.

Alegó que la norma demandada no impuso obligaciones o cargas tributarias a los

1741

trabajadores nacionales, de manera que sus compromisos tributarios se mantuvieron en las condiciones previas a las ostentadas antes de la vigencia de la norma atacada.

Afirmó que tampoco desmejoró las condiciones labores o la calidad de vida de los trabajadores nacionales, puesto que conservan los mismos derechos del régimen laboral y de seguridad social panameño.

16. Mauad & Mauad en representación de HALLIBURTON INTERNATIONAL, GmbH. (fs. 765-779).

Sostuvo que los incentivos fiscales de las Sedes de Empresas Multinacionales ya existían en el ordenamiento legal panameño y la ley cuyo párrafo se demanda lo que hizo fue recogerlos y unificarlos a objeto de promover la inversión extranjera y la transferencia de conocimientos como de tecnología a nuestro país; de tal modo que las prerrogativas fiscales de los trabajadores extranjeros con visa SEM no rebajan las condiciones de vida del trabajador panameño ni alteran la normativa vigente a su favor; por el contrario, son un atractivo importante para la fuerza laboral panameña que aspira a trabajar en empresas de gran prestigio mundial para ser parte de una competitividad con mejora salarial.

Argumentó que los ingresos de las empresas SEM no se consideran de fuente panameña, consecuentemente, y en atención al principio de territorialidad, se estima que dichas empresas no deben contribuir al impuesto sobre la renta panameño.

17. Icaza, Gonzalez-Ruiz & Alemán en representación de COCHLEAR SHARED SERVICES SOCIEDAD ANONIMA; BACARDI LATIN AMERICA AND CARIBBEAN S.A.; DIAGEO PANAMÁ, S.A.; BAUER FUNDACIONES AMERICA LATINA, S.A. Y MOFFATT & NICHOL LATIN AMERICA INC.; GSK CH CARICAM SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA Y GLAXOSMITHKLINE LATIN AMERICA, S. A. (fs. 800-823; 826-850; 853-877; 882-905; 912-938).

Hizo hincapié en que la Constitución Política permite el trato diferenciado para perseguir objetivos como acrecentar la riqueza y fomentar la economía nacional y por eso la norma atacada creó, para la categoría de trabajadores extranjeros con

1342

visado SEM, beneficios fiscales con el fin de atraer inversiones y fomentar la transferencia de tecnología; esto sin dejar lado el cumplimiento de una serie de requisitos que protegen los derechos laborales de los nacionales.

Puso de relieve, que las sedes administrativas de las empresas multinacionales son entes operacionales y no generadores de ingresos, en atención a lo cual a ella y sus trabajadores no se les puede tratar de la misma forma a las que sí lo hacen.

Concluyó, de esas estimaciones, que el régimen SEM representa oportunidades de empleo directo e indirecto para el país, lo que se convierte en un componente importante en la reactivación económica del país.

18. **Licenciado Carlos Klaus Bieberach Schriebl en su propio nombre y representación.** (Fjs.939-950).

Sostuvo que el trato diferenciado, no constituye discriminación, por cuanto, el régimen establecido por la Ley N.° 41 de 2007 busca mitigar la excesiva carga tributaria para los fines y funcionamiento del Estado y no crear discriminación entre las personas. Destacó, en ese tema, que tal política tributaria es de vieja data y forma parte de la historia de éxito del Centro Bancario Internacional de Panamá.

Para el opositor, los beneficios de la Visa SEM son un alivio tributario ante la doble imposición de impuestos en este tipo de relaciones laborales en las que el trabajador extranjero se establece de manera provisional en Panamá supeditado a laborar en la empresa multinacional que le concede esa gracia migratoria. Así las cosas, imponerle el pago de impuesto sobre la renta, seguro social y educativo sería practicarle una expropiación de sus recursos debido a que la temporalidad de la estadía en nuestro país no le permitiría gozar de los beneficios a los cuales está aportando con su salario.

19. **EXPERT LEGAL ADVISORS (ELA) en representación de ROBLE INTERNATIONAL CORPORATION, S.A.** (fs. 956-971).

En sus descargos señaló que la Constitución Política autoriza y permite el

trato diferenciado de tributación para promover el desarrollo de un Centro Internacional de Negocios, resaltando consecuentemente la potestad del poder legislativo de regular bienes en pro de la economía nacional en relación con las actividades laborales y profesionales de los extranjeros en el país. Así expresa que el párrafo atacado no regula condiciones de trabajo que rebajen las del trabajador nacional sino que persigue atraer la inversión extranjera y que en el tratamiento fiscal diferenciado de los trabajadores extranjeros con Visa SEM hay legitimación constitucional, a razón de los oficios sofisticados que desempeñan y de las políticas económicas del país.

Añade que el demandante constitucional planteó una tesis ***"rígida, matemática e inflexible"*** del principio de igualdad, cuya correcta interpretación es que no haya trato diferenciado ante situaciones iguales.

Concluye que las decisiones constitucionales no pueden apartarse de la realidad, por ello el Estado diseña beneficios y atractivos como tratamientos fiscales diferenciados con autorización y legitimación constitucional como parte del paquete de estímulos para su buen funcionamiento político-económico.

20. Licenciado Jorge Federico Lee en representación de CEMEX CARIBE, S.A. (Fjs.973-997).

Enfatiza que el principio de igualdad no es violado cuando la norma legal está dotada de razonabilidad y se aplica de manera general a una categoría de empresas y personas; por lo que, discrepa que el párrafo atacado disponga un fuero o privilegio a los extranjeros poseedores de la Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional en detrimento de los nacionales panameños y que más bien ha resultado en un impulso decisivo para el crecimiento económico.

Argumenta que en ese contexto el legislador dicta tratos tributarios especiales a favor de cierta categoría de personas para incentivar actividades económicas en pro de la sociedad en general y para generar plazas de empleos para los nacionales y manifiesta que estos descansan en el principio de territorialidad que rige nuestra legislación tributaria.

1744

Por consiguiente, como nada tiene que ver con la contratación de personal extranjero, sino con políticas económicas del país, más que desfavorecer las condiciones del trabajador local lo que ha hecho es mejorar su condición laboral y, por ende, sus normas de vida.

21. Licenciado Juan Pablo Fábrega Polleri en su propio nombre y representación (Fjs.1000-1014).

Señaló que los extranjeros portadores de Visado SEM no gozan de los mismos privilegios que los panameños y que las condiciones especiales que comporta el párrafo atacado a favor de estos obedecen a motivos de economía nacional, acrecentar riqueza para el mayor beneficio posible para los habitantes del país, lo que es acorde y no contrario a los postulados de la Constitución Política. Y que además favorece el intercambio de conocimiento, en lugar de rebajar las condiciones de la mano de obra panameña.

También advierte el opositor que estos extranjeros podrán optar por la residencia permanente legal y continuar laborando en la empresa, sin embargo, en ese caso deberán pagar impuesto sobre la renta, seguro social y educativo.

En cuanto al artículo 264 del mismo cuerpo constitucional, sostuvo que es una norma que sugiere un planteamiento de las políticas tributarias del país sin limitar la creación de regímenes especiales tendientes a garantizar inversión extranjera. Pone de ejemplo que de la misma manera que se otorgan incentivos fiscales a las personas jurídicas para su establecimiento e inversión en el país, el Estado también lo hizo a favor de las personas extranjeras para incentivar la migración de personas "altamente calificadas" por la calidad del trabajo que se demandaría.

22. Alfaro, Ferrer & Ramírez en representación de EYCA REGIONAL HQ AND SERVICES, INC. y BELCORP INTERNATIONAL OPERATIONS, S.A.; PÉREZ Y CIA. AMÉRICAS PSC CORP. Y PPG PANAMA REGIONAL MHQ, S.A.; THE AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE AND INDUSTRY OF PANAMA (AMCHAM), ADIDAS INTERNATIONAL B.V. (SUCURSAL PANAMA), HILTI REGIONAL SERVICES, S.A., J.SAFRA SARASIN ASSET MANAGEMENT, S.A., LG CONSULTING CORP., NOVO NORDISK PANAMA, S.A., STANLEY BLACK & DECKER CCA, S DE R.L., TELEFONICA CENTROAMERICA, S.A., y WESTERN UNION REGIONAL PANAMA, S.A. (fs. 1133-1151; 1197-1217; 1240-

1261 Y 1533-1554).

Apunta que la cuota de seguro social no es un impuesto sino una contraprestación, respecto a la que estos extranjeros no tienen costo ni beneficio, y que al optar por la residencia permanente, este tendrá que comenzar a pagar el impuesto sobre la renta, el seguro educativo y el seguro social. A lo que agrega, que los trabajadores nacionales continuarían siendo sujetos a retenciones tributarias, con independencia si se dejaran de contratar a trabajadores portadores de visa SEM o se removieran sus beneficios fiscales, por lo cual estiman que no existe infracción del artículo 73 de la Constitución Política.

Sostiene que no existe vulneración de los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, por cuanto, la propia parte accionante reconoce que es posible crear distintas categorías de contribuyentes o no contribuyentes, además, que la Carta Magna no obliga a que el Estado cause que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica, sino que se procurará hasta donde sea posible, sumado a que existe un carácter de temporalidad, es decir, que se reconoce el incentivo fiscal mientras se mantengan en el país.

Refiere que el trato tributario a los que portan Visa SEM no aumenta ni disminuye la tasa de los panameños; que su creación se dio por interés económico de la nación aparejado con la transferencia de conocimiento y tecnología de mano de obra panameña y que no favorece a persona de manera individual.

23. LICENCIADA SOPHIA ASTRID LEE DE SIU EN REPRESENTACIÓN DE VF PANAMA SOURCING SERVICES S. DE R. L. Y WORK WEAR SOURCING S. DE R.L. (fs. 1153-1177/1218-1237).

Enfatiza que el principio de igualdad no es violado cuando la norma legal está dotada de razonabilidad y se aplica de manera general a una categoría de empresas y personas; por lo que, discrepa que el párrafo atacado disponga un fuero o privilegio a los extranjeros poseedores de la Visa de Personal Permanente

de Sede de Empresa Multinacional en detrimento de los nacionales panameños y que más bien ha resultado en un impulso decisivo para el crecimiento económico.

Argumenta que en ese contexto el legislador dicta tratos tributarios especiales a favor de cierta categoría de personas para incentivar actividades económicas en pro de la sociedad en general y para generar plazas de empleos para los nacionales y manifiesta que estos descansan en el principio de territorialidad que rige nuestra legislación tributaria.

Por consiguiente, como nada tiene que ver con la contratación de personal extranjero, sino con políticas económicas del país, más que desfavorecer las condiciones del trabajador local lo que ha hecho es mejorar su condición laboral y, por ende, sus normas de vida.

24. LOVILL en representación de UNILEVER REGIONAL SERVICES PANAMA, S.A. (fs. 1308-1333).

Señala que la declaratoria de inconstitucionalidad podría acarrear la violación del artículo 4 de la Constitución Política, y el incumplimiento de las obligaciones del Estado Panameño frente a los inversionistas extranjeros, así como de los tratados de inversión y que la norma acusada es cónsona con el principio de territorialidad fiscal, añadiendo que no se genera un detrimento a la economía nacional ni a las normas de vida de las personas nacionales o extranjeras que se encuentran en el país.

A la vez aduce, que no se infringe el principio constitucional de igualdad ante la Ley, ya que, los incentivos fiscales específicos como trato diferenciado que reciben los extranjeros resguardados por el Visado del régimen SEM, hallan justificación en desventajas a las que estos están sujetos, en materia laboral, de seguridad social y migratoria.

Agrega que, las condiciones de trabajo con respecto al pago de impuestos, seguirán siendo las mismas para el trabajador panameño con o sin existencia de los incentivos otorgados a través de la norma acusada, por último, que no se establece un tributo específico, sino que se excluye a los extranjeros con visa

1747

SEM, por ello, el artículo 264 del Constitución Política no puede ser utilizado como fundamento de la acción.

25. Infante & Pérez Almillano en representación de AGGREKO LATIN AMERICA INC.; APM TERMINALS LATIN AMERICA S.A.; DAMCO LATIN AMERICA SEM, S.A., MAERSK CENTRAL AMERICA, S.A., SVITZER AMERICAS TERMINAL TOWAGE, S.A. y BRS GROUP, S.A. (fs. 1334-1374; 1376-1416;1424-1463; 1466-1505).

Exponen que la Ley No. 41 de 24 de agosto de 2007, no hace más que reforzar el concepto de cuáles son los gastos deducibles para las empresas de fuente extranjera; y que por el principio de territorialidad, solo pueden generar renta en Panamá, quienes operen, realicen actos de comercio y su domicilio fiscal sea Panamá, sin embargo, estas empresas no tienen tales condiciones, añadiendo que la empresa SEM deriva sus ingresos de empresas relacionadas que se encuentran en el extranjero.

Indican que, las personas que tienen visa SEM se encuentran en una situación distinta de la generalidad, dado que están de forma temporal en el territorio, además, de tener limitaciones y condiciones en las que no se encuentran nacionales o extranjeros residentes en Panamá, y que una vez pasan a tener un estatus similar pagan impuestos, por disposición del artículo 27-A de la Ley No. 41 de 2007. Exponen que, la Constitución permite que exista este trato diferenciado por motivos de economía nacional.

Aducen también que la norma acusada no afecta el campo laboral de los trabajadores panameños, ya que, se han generado nuevos empleos, con posibilidades de superación a nivel global y mejores condiciones de trabajo, siendo una obligación del Estado elaborar políticas económicas, para promover las inversiones, la generación de empleo y la transferencia de tecnología, como lo establece el artículo 1 de la Ley No. 41 de 24 de agosto de 2007.

26. Panamá Legal Group, en representación de HAZAMA ANDO CORPORATION. (fs.1561-1567).

Explica que el Visado de Personal Permanente de Sede de Empresa

1748

Multinacional que se menciona en el artículo 26 de la Ley N.° 41 de 2007, refiere a la permanencia laboral de estos extranjeros y no a su estatus migratorio en el país, que es de carácter temporal, condición en la que se basó el legislador al incluir en la norma una serie de exoneraciones tributarias y de prestaciones, como incentivos de carácter temporal, a favor de los extranjeros dentro de dicha categoría migratoria; a fin de incentivar la atracción de las empresas de Sede de Empresa Multinacional.

Sostiene que la demanda pasa por alto, el sistema de renta global, por el cual algunos de estos extranjeros deben contribuir con el pago de impuestos a la renta de su país.

27. **Castro & Robles, en representación de la CÁMARA DE COMERCIO PANAMEÑO-HOLANDESA y la CÁMARA DE COMERCIO SUIZO-PANAMEÑA.** (fs.1577-1596).

Argumenta que existen múltiples regímenes especiales existentes en el país, que permiten la creación de distintas categorías y tratamientos tributarios para personas jurídicas y advierte que los trabajadores extranjeros con Visa SEM tienen condiciones distintas a las de los nacionales o residentes permanentes; por lo que, se justifica la diferenciación en el trato tributario dispuesto en la ley.

Indica que la norma busca sacar provecho al Principio de Territorialidad Fiscal, por cuanto, las Sedes de Empresas Multinacionales no realizan negocios en Panamá, y sus ingresos provienen de fuente extranjera, así mismo sus trabajadores con Visa SEM.

Sostiene que los incentivos del párrafo atacado fueron objeto de análisis de costo versus beneficios para el país, resultando favorables para la contratación de panameños, acceso a capacitaciones especializadas y transferencia de conocimientos, así como preparación de mano de obra local para que eventualmente reemplace a la extranjera y añade que la exoneración de la contribución al seguro social es una contraprestación que no recibe ninguna persona en calidad de Visa SEM, al ser contratados temporalmente y contar con

1749

seguro privado, para ellos y su familia.

28. Fábrega Molino en representación de THE CENTRAL AMERICA BOTTLING CORPORATION GUATEMALA y BIA FOODS INTERNATIONAL, S.A. (fs.1606-1621).

Alega que frente a asuntos como el de la economía nacional, la ley puede subordinar condiciones especiales a los extranjeros.

Manifiesta que los extranjeros poseedores de Visa SEM son extranjeros con un visado temporal, por lo que, no se encuentran en igualdad de condiciones que los panameños o nacionales, lo cual varía al cambiar su estatus migratorio a permanencia definitiva, que conlleva asumir los pagos a los tributos regulares.

Reitera que la recta interpretación del principio de igualdad ante la ley es que no se introduzca ante situaciones que son iguales, tratamientos diferenciados. Señala que panameños y extranjeros con visado SEM no están en igualdad de condiciones.

Arguye que la Constitución Política le otorga a la Ley la facultad de regular la contratación de extranjeros en posiciones ejecutivas de acuerdo al interés nacional y la Ley SEM cumple con esos parámetros. Añade que los trabajadores panameños han ganado la posibilidad de desempeñar funciones en compañías de primer mundo, con altos niveles de aplicación de políticas internas.

29. La licenciada LOURDES BISHOP, presenta sus argumentos de parte interesa, en idéntico sentido que la Firma Fábrega Molino. (fs.1626-1641).

La jurista se pronuncia en sentido similar a los planteamientos antes plasmados y señala que los trabajadores extranjeros con Visa SEM tienen condiciones distintas a las de los nacionales o residentes permanentes; por lo que, se justifica la diferenciación en el trato tributario dispuesto en la ley.

De igual manera, argumenta que los extranjeros poseedores de Visa SEM son extranjeros con un visado temporal, por lo que, no se encuentran en igualdad de condiciones que los panameños o nacionales, lo cual varía al cambiar su estatus migratorio a permanencia definitiva, que conlleva asumir los pagos a los

tributos regulares.

Destaca que este Régimen Especial impacta significativamente en la economía nacional, en términos de infraestructura, intercambio de conocimiento, inversiones inmobiliarias, de consumo y pago de impuestos de bienes y servicios, y que es de interés de la economía nacional mantenerlo para que las empresas con licencias SEM puedan contratar personal de alto nivel profesional, lo cual redundará en la transferencia de experiencias y conocimientos para Panamá.

30. Rivera, Bolívar y Castañeda en su propio nombre y representación (fs.1643-1706).

En su opinión, se advierte en la demanda una perspectiva aislada del cuerpo y espíritu de una ley de trascendencia para el país, y que el legislador, en estricta aplicación del Principio de Legalidad Tributaria, consideró en forma temporal, ciertas realidades concernientes a los extranjeros que, previo cumplimiento de la ley, optan por la visa SEM. Apunta que estas personas están sujetas a tributación en su país, por lo que con la exoneración temporal se pretende evitar el fenómeno denominado Múltiple Imposición Internacional, que radica en una situación en la que una renta es objeto de tributos en más de una jurisdicción fiscal y añade que dichos extranjeros no son beneficiarios de seguro social, educación pública, salud pública ni aspiran a los beneficios de una jubilación o una pensión, ya que tienen cobertura privada.

Indica que en las empresas dentro de dicho régimen de Sede de Empresa Multinacional están contratados miles de trabajadores panameños y que la contratación de trabajadores extranjeros en estas no ha provocado una rebaja de las condiciones de trabajo o de las normas debidas de los trabajadores nacionales y que una de las responsabilidades inherentes a estos ejecutivos es provocar y demostrar que hay una transferencia de conocimientos a favor del personal panameño que presta sus servicios en estas.

Manifiesta que el artículo 264 de la Constitución Política no es aplicable,

1761

pues las actividades de las Sedes de Empresas Multinacionales son ajenas a la producción nacional, y surten efectos fuera de Panamá, por lo que vienen a enriquecer la capacidad del país para aplicar su base del servicio.

Habiéndose cumplido los trámites propios en materia de constitucionalidad, y encontrándose la causa en estado de resolver el fondo, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia se aboca al análisis de los argumentos expuestos por el accionante y el Procurador de la Administración.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

De partida, esta Alta Colegiatura anota, que la demanda ha sido interpuesta contra un párrafo contenido en el artículo 26 de la Ley N.° 41 de 24 de agosto de 2007 "Que crea el Régimen Especial para el Establecimiento y la Operación de Sedes de Empresas Multinacionales y la Comisión de Licencias de Sedes de Empresas Multinacionales y dicta otras disposiciones", tal como, quedó modificado por el artículo 13 de la Ley N. °57 de 24 de octubre de 2018, porque aduce infringe de manera directa, lo preceptuado en los artículos 20, 73, y 264 de la Constitución Política de la República de Panamá.

De modo que, el proponente constitucional solicita se declare la inconstitucionalidad del parágrafo censurado; postura esta, que es avalada en la opinión vertida por el Procurador de la Administración, el cual además, extendió la alegada vulneración a los artículos 19 y 163 numeral 1 de la Constitución Política y artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada por la República de Panamá mediante la Ley N.° 15 de 28 de octubre de 1977.

De igual manera, como quedó expuesto en los antecedentes del presente fallo, hicieron uso de su derecho múltiples intervinientes, cuyos argumentos coinciden en coadyuvar a la declaratoria de constitucionalidad del párrafo atacado.

Corresponde entonces al Pleno en esta etapa dilucidar la Controversia Constitucional sometida a su conocimiento, por lo que, habiendo realizado el análisis pertinente del negocio *in examine*, este despacho se encuentra en

posición de expresar sus consideraciones de rigor, no sin antes indicar que la presente acción se enmarca dentro de la materia tributaria, por tratarse, del establecimiento de la exención del pago del impuesto sobre la renta, así como de otras contribuciones especiales, a favor de los poseedores de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional; por lo cual, el demandante, así como los intervinientes resaltan principios constitucionales, que justifican complementariamente los tributos, entre los que se mencionan: El principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva, el principio de proporcionalidad, el principio de generalidad, el principio de equidad, el principio de razonabilidad, el principio de territorialidad y el principio de legalidad. Estos principios serán tomados en cuenta al momento de desarrollar la valoración de los cargos de infracción aducidos por el censor constitucional, por cuanto, 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:
>
> 1. **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.
> 2. **Principio de igualdad fiscal**: que guarda relación con las contribuciones que sean equitativas y proporcionalmente a la población. Además, se establece la igualdad real de oportunidades y de trato.
> 3. **El principio de proporcionalidad**, está relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes.
> 4. **Principio de no confiscatoriedad**: estrictamente relacionado con el principio de (sic), puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente cuando este quantum es sustancial se dice que configura una confiscación inconstitucional.
> 5. **Principio de capacidad contributiva**: en el sentido estricto se define como la capacidad de pago, así como el del beneficio; es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, rentas, etc., por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público.
> 6. **Principio de finalidad**: implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por enriquecer al Estado sino el logro de

un beneficio colectivo, común o público. Pueden asimismo tener una finalidad extrafiscal de regulación económica o social (sea de fomento o de disuasión) así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

7. **Principio de territorialidad**: es el derecho a tributar exclusivamente o, por lo menos, preferentemente, todos los hechos que ocurran dentro de su territorio. Criterio opuesto al del domicilio del contribuyente o el de la nacionalidad.
8. **Principio de Neutralidad:** Persigue que los impuestos no distorsionen las decisiones económicas de las personas, o que la asignación de recursos a ciertas actividades no se entorpezca por la tributación.
9. **Principio de razonabilidad**: no es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario».

Como se ha anotado estos principios serán abordados a lo largo de nuestra exposición; sin embargo, por cuestión de método, el examen de los planteamientos esgrimidos en la presente acción, se emprenderá en el propio orden en el que fueron formulados por el demandante.

Además, con base en el principio de universalidad constitucional, consagrado en el artículo 2566 del Código Judicial, que le permite a la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, verificar con todos los preceptos constitucionales, si la norma demandada infringe alguno de ellos, independientemente de que no hayan sido mencionadas en la demanda, pasa esta Sala Plena a desarrollar sus estimaciones.

I. Examen de los cargos de infracción formulados contra el Artículo 20 de la Constitución Política:

El actor inició enderezando cargos de infracción contra el artículo 20 de la Constitución Política, que a la letra dicta:

> "**Artículo 20**. ***Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley***, pero ésta 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 los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que se establezca en tratados internacionales". (Negrillas y cursiva son propias del Pleno).

A dichos cargos se adhirió la Procuraduría de la Administración, que

adicionalmente esgrimió, la conculcación del artículo 19 de dicha Norma Fundamental, así como del artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, disposiciones de las cuales, doctrinal y jurisprudencialmente se ha afirmado que también tienen su génesis en el principio de igualdad.

Vale apuntar al respecto, que consuetudinariamente el artículo 20 de la Constitución Nacional ha sido interpretado en concordancia con el artículo 19 *lex cit*; y que en estos se puede advertir dos nociones de igualdad, que son: la igualdad ante la ley, y la prohibición de discriminación; las cuales expresan una concepción particular acerca del contenido y alcance del derecho a la igualdad.

De la misma manera, se pueden observar estas nociones en el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; así que, abordaremos los cargos de infracción proferidos por el proponente constitucional en el marco de estos preceptos constitucionales.

De modo que, es preciso considerar la conceptualización del principio de igualdad ante la ley que se aduce conculcado, y repasar cómo ha sido entendido en la jurisprudencia nacional; a fin de, lograr una mejor comprensión de su correcta interpretación, aun cuando, esta última no se consagre a través de una fórmula única.

De lo medular de las argumentaciones del demandante, se deduce que este refiere a aquella noción de igualdad formal, en que las autoridades están obligadas a dirigir sus actuaciones proporcionando el mismo trato a todas las personas a las que sea aplicable una ley, sin excepción y sin hacer diferencia alguna entre éstas; aseverando que "*los panameños y los extranjeros son Iguales ante la Ley y son Iguales en la Ley*" y "*...que deben ser tratadas de la misma manera por la ley...*".

Sobre el particular, la doctrina indica que este concepto de igualdad «*... se basa en la idea que la ley debe aplicarse de forma similar a todos los individuos con independencia de sus características. Esta noción se ha traducido en los tratados internacionales como "igualdad ante la ley"*» (Cfr. Marianne González Le

Saux y Óscar Parra Vera (2008), Artículo "Concepciones y cláusulas de igualdad en la jurisprudencia de la Corte Interamericana. A propósito del Caso Apitz", Revista IIDH, Volumen N.° 47, página 129). (Subrayado ha sido suplido por el Pleno).

No obstante, esta Alta Corporación de Justicia, ha proferido en fallos previos, algunas consideraciones al respecto, que estima oportuno apuntar:

> ".. el concepto de igualdad ha evolucionado considerablemente alejándose cada vez más de la igualdad formal para dirigirse a un concepto de igualdad material, real y efectiva, que se construye partiendo de la base de que la Constitución prohíbe son los tratos arbitrariamente desiguales, esto es, aquellos para los cuales no existe una explicación razonable que sustente el trato distinto o diferenciado". (Cfr. Sentencia del 5 de julio de 2012 dictada por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia). (Subrayado ha sido suplido por el Pleno).
>
> "En ese mismo orden de ideas, es conveniente señalar que la recta interpretación del principio de igualdad ante la Ley, conduce a que ésta al regular determinados aspectos de la vida social, no introduzca, ante situaciones que son iguales, tratamientos diferenciados. No estatuye, por lo tanto, un principio de igualdad matemática, sino de igualdad ante situaciones iguales y naturalmente, desigualdad ante situaciones que no tengan ese carácter, es decir, de justicia distributiva". (Cfr. Fallo del 5 de octubre de 2018 dictada por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia). (Subrayado ha sido suplido por el Pleno).

También se observa en lo apuntado por el accionante, que este aduce que los panameños y extranjeros se encuentran en supuestos de hecho iguales, argumentando, que ambos grupos "*generan su ingreso a través de un salario o una remuneración laboral*" y que han de ser valorados de igual forma.

Además, se observa que al desarrollar sus planteamientos, respecto a equiparación igualitaria en derechos políticos, civiles y en el ámbito tributario, usa el término "ciudadanos", como si dicho concepto abarcase por igual a nacionales, que son aquellos panameños por nacimiento, naturalización o disposición constitucional; y a los extranjeros referidos en el párrafo atacado, los cuales están categorizados de residentes temporales por razones de políticas especiales, según se contempla en la Sección 8ª "Personal Contratado por Sede de Empresas Multinacionales" del Capítulo III "Permisos Temporales por Políticas Especiales" del Título III "Categoría de Residentes Temporales" del Decreto

1754

Ejecutivo N.° 320 de 8 de agosto de 2008 "Que reglamenta el Decreto Ley No. 3 de 22 de febrero de 2008, que crea el Servicio Nacional de Migración y dicta otras disposiciones"; colocando a ambos grupos en un mismo plano.

Por consiguiente, dentro de este contexto, el análisis de esta Máxima Corporación de Justicia involucra la revisión de si los grupos contrastados en la acción incoada se encuentran en situaciones de hecho iguales, como alega el proponente, a fin de dilucidar si estos ameritan tratos iguales o diferenciados, toda vez que no debe existir desigualdad entre iguales, ni igualdad entre desiguales, sino que, debe darse igual tratamiento a las personas que se encuentran en un mismo plano, y en situaciones iguales, conforme las interpretaciones más recientes del principio de igualdad.

Entonces para ubicar, cuándo puede entenderse que estamos ante situaciones semejantes que ameriten, en principio, un trato igual, o por el contrario, cuándo son lo suficientemente distintas como para justificar un trato diferenciado; esta Colegiatura se referirá a lo comentado por los autores Rodrigo Uprimny y Luz María Sánchez Duque, quienes expresan que:

> "*La determinación del carácter análogo de las situaciones o de las personas depende de las circunstancias de los casos concretos y de la finalidad perseguida por las autoridades. En particular, la relevancia de las semejanzas y diferencias debe fijarse con respecto a la norma o situación específica de la cual se deriva el trato distintivo, en tanto el asunto en cuestión consiste precisamente en determinar si dos personas o grupos son lo suficientemente similares para reclamar prima facie un trato igual en un asunto en particular, o lo suficientemente distintas para justificar o incluso para exigir un trato diferenciado. Son pues el tipo de trato realizado y el propósito perseguido por las autoridades los factores que determinan si la situación es o no relevantemente igual*". [Cfr. 2019, Convención Americana sobre Derechos Humanos Comentarios (2019), editada por Christian Steiner y Patricia Uribe, Konrad-Adenauer-Stiftung/Fundación para el Desarrollo de la Libertad Ciudadana, Colombia, página 589].

En este mismo orden de ideas, se observa que en el ámbito interamericano para determinar lo antes señalado, se ha implementado el uso de la herramienta de razonamiento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos denominada prueba de igualdad "test de igualdad" como metodología de análisis.

De tal suerte, que se advierte en la jurisprudencia de la Corte Constitucional

1757

de la República de Colombia, que aquella "*ha considerado que esta es la metodología adecuada para analizar la constitucionalidad de las medidas contempladas en los regímenes especiales, cuando el punto de comparación es entre personas cobijadas por el mismo régimen (test de igualdad al interior del régimen especial), por oposición a los juicios que parten de una comparación entre personas cobijadas por regímenes distintos, caso en el cual el principio de igualdad exige un análisis constitucional encaminado a justificar que los que son diferentes deben ser tratados igual, lo cual sólo está constitucionalmente ordenado en circunstancias extraordinarias de manifiesta desproporcionalidad no compensada por otros beneficios*" (Cfr. Sentencia C-980/02).

Respecto a los elementos a ser considerados en la mencionada prueba, la jurista española especialista en derecho constitucional, Teresa Freixes Sanjuan expone lo siguiente, a saber:

> «El "test" queda, pues, configurado a partir del examen de si el trato diferente entre supuestos comparables está o no justificado objetivamente, si sus efectos son o no compatibles con la naturaleza de las sociedades democráticas, y si existe proporcionalidad razonable entre los medios empleados y la finalidad perseguida.
> ...
> En esencia, las condiciones impuestas por el Tribunal Europeo para que las injerencias o límites sean compatibles con el Convenio, pueden reconducirse a tres:
>
> a) Que los límites estén previstos en la ley.
> b) Que los límites sean necesarios en una sociedad democrática para conseguir un fin legítimo.
> c) Que los límites sean proporcionales con relación al fin legítimo perseguido».

Así también ha sido entendido por esta Alta Sede, cuando se pronunció de la siguiente manera:

> «El Test de Igualdad lo constituyen dos elementos o conceptos los cuales son: una finalidad legítima y que exista una razonabilidad o proporcionalidad de la medida». (Cfr. Fallo del 21 de septiembre de 2020).
>
> «...Para ese fin debe aplicarse un test de razonabilidad, que no es más que "...una guía metodológica para mermar el margen de subjetivismo al ponderar y para dar respuesta a la pregunta que debe hacerse en todo problema relacionado con el principio de igualdad ¿cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual? o, en otras palabras ¿es razonable la justificación ofrecida para el

1758

establecimiento de un trato desigual?"» (Cfr. Fallo del 14 de junio de 2014).

De los criterios doctrinales y jurisprudenciales antes planteados, puede concluirse que la objetividad y razonabilidad de una distinción involucra, en resumen, dos aspectos: Primero que obedezca a una finalidad legítima y, segundo, que exista una relación razonable de proporcionalidad entre la medida que establece el trato diferenciado y el fin perseguido; elementos considerados en el caso en estudio, que se explica a renglón seguido.

Finalidad de la distinción y su legitimidad

Por tanto, este Tribunal Máximo de Justicia al verificar, cuál es el fin perseguido con la implementación de la medida de distinción tributaria comportada en el párrafo acusado; dirige su atención a la exposición del objeto plasmado en el artículo 1 de la norma originaria contentiva de este, es decir la Ley N.° 41 de 24 de agosto de 2007, que dicta lo siguiente:

> **"Artículo 1**. Objeto. La presente Ley tiene por objeto crear el Régimen Especial para el Establecimiento y la Operación de Sedes de Empresas Multinacionales, para atraer y promover las inversiones, la generación de empleos y la transferencia de tecnología, así como para hacer a la República de Panamá más competitiva en la economía global, mediante la utilización óptima de su posición geográfica, de su infraestructura física y de los servicios internacionales". (Subrayado suplido por el Pleno).

De los objetivos arriba citados, se entiende que el legislador apuntó a la atracción de Sedes de Empresas Multinacionales, mediante la promoción de un trato más favorable, con la creación de un régimen especial para el establecimiento de estas y de su fuerza laboral, a fin de estimular el crecimiento económico interno, la captación de tecnología extranjera y la generación de empleos a nivel local.

Atendiendo a lo expuesto hasta aquí, se colige que los fines de la Ley N.° 41 de 2007 antes enunciados son extensivos a las disposiciones comprendidas en dicha norma, inclusive al párrafo atacado; por lo que, se infiere que las

medidas de exención tributaria adoptadas en este, también obedecen a procurar que dichos objetivos sean alcanzados. Es apropiado resaltar, que el trato distinto denunciado, se da dentro del contexto de las actividades económicas que estas realizan.

De tal suerte, que al revisar si estos son propósitos constitucionalmente legítimos, es decir, si hallan justificación en la Norma Fundamental y no están prohibidos por ella; esta Corporación Judicial, ubica el artículo 282 de la Carta Política, que es del tenor siguiente:

> "**Artículo 282**- El ejercicio de las actividades económicas corresponde primordialmente a los particulares; pero el Estado las orientará, dirigirá, reglamentará, reemplazará o creará, según las necesidades sociales y dentro de las normas del presente Título, con el fin de acrecentar la riqueza nacional y de asegurar sus beneficios para el mayor número posible de los habitantes del país.
>
> El Estado planificará el desarrollo económico y social mediante organismos o departamentos especializados cuya organización y funcionamiento determinará la Ley". (El subrayado ha sido suplido por el Pleno).

De la lectura del precepto constitucional transcrito, se anota que la función del Estado en relación a las actividades económicas, debe perseguir el acrecentamiento de la riqueza nacional, así como el desarrollo económico y social, lo cual, se vislumbra *prima facie* en los fines de la Ley N. °41 de 2007, que amparan al párrafo atacado. Lo indicado, en tanto que, la riqueza nacional y desarrollo económico son factibles por medio de la atracción de inversiones, la generación de empleos y la captación de tecnología, lo que, a su vez, devendría en beneficios para un, cada vez, mayor número de habitantes del país.

También se aprecia que estos fines son legítimos, a la luz de lo que establece el artículo 64 de la Constitución Política, que dicta así:

> "**Artículo 64.** El trabajo es un derecho y un deber del individuo, y por lo tanto es una obligación del Estado elaborar políticas económicas encaminadas a promover el pleno empleo y asegurar a todo trabajador las condiciones necesarias a una existencia decorosa". (Subrayado es propio del Pleno).

En el precepto antes citado, se mandata al Estado elaborar políticas cuya finalidad sea el fomentar el empleo y las condiciones adecuadas para los trabajadores; lo que, se aprecia en los objetivos que revisten al párrafo acusado.

En definitiva, de los planteamientos esbozados se colige que los propósitos que amparan de manera extensiva al párrafo atacado, hallan su legitimidad en la Carta Magna, y son compatibles con esta, por cuanto, tienen respaldo en normas constitucionales.

En el contexto de lo concluido, respecto a la legitimidad constitucional del párrafo atacado y sus fines, el Pleno considera oportuno indicar, que no encuentra justificadas las afirmaciones del Procurador de la Administración, en lo que refiere al ordinal 1 del artículo 163 de la Constitución Política.

Proporcionalidad entre la medida que establece el trato diferenciado y el fin perseguido

Luego de concluir, que la finalidad perseguida con la medida que prevé el trato distinto, está constitucionalmente justificada, corresponde a este Tribunal Constitucional determinar si existe proporcionalidad razonable entre estas, es decir, si la medida es adecuada respecto al fin que se persigue, sin ser manifiestamente excesiva.

Para la comprensión del razonamiento que lleva a los países como Panamá a la instauración de medidas, como la que se evalúa, se hace oportuno evocar lo comentado por la Directora Adjunta del Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional y experta en tributación, Victoria Perry, quien manifestó que "*En el mundo moderno de la planificación tributaria, las compañías encaminarán sus inversiones a través del país que les brinde el trato más favorable*". (Publicación "Cómo los gobiernos están reajustando incentivos y jugando bajo nuevas reglas" recuperada el 12 de agosto de 2022 del sitio web: https://www.ey.com/es_co/tax/how-governments-are-readjusting-incentives-and-playing-by-new-rules).

En tales circunstancias, se entiende que la consecución de los fines

constitucionales y legales previamente expuestos, exige la puesta en marcha de cambios y la adopción de medidas por parte del Estado, a través de políticas públicas constitucionalmente legítimas, que hagan al país mayormente competitivo a tales efectos.

De suerte que, la ley en mención comporta una serie de medidas de diversa índole, entre las que se encuentra la exención tributaria, que nos ocupa; la cual constituye un mecanismo legislativo orientado a promover el desarrollo de estas actividades económicas específicas, con miras a un fin ulterior, que es el crecimiento económico interno del país y el fomento de empleo. Ello evidencia una conexión lógica con la finalidad pretendida.

Huelga decir, que las concesiones fiscales han jugado un papel importante en el desarrollo económico de Panamá, y que medidas similares a la sometida al control constitucional han sido implementadas, previamente en la legislación panameña como incentivo de atracción de inversiones, y así se constata respecto a otras visas de residentes temporales por razones de políticas especiales, cuyos componentes son similares a los del Visado de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, que ampara a los extranjeros beneficiados con la medida en estudio. Ergo, se trata de un mecanismo que ha evidenciado ser efectivo y no pernicioso ni lesivo, que además, ofrece una ganancia en el orden constitucional, por cuanto, busca favorecer la plena efectividad y disfrute de derechos como el derecho al trabajo y al desarrollo progresivo económico, entre otros.

Se colige, en consecuencia, que hay proporcionalidad entre la medida consistente en el trato distinto, y los fines perseguidos en esta, ya que, es efectivamente adecuada y útil para la consecución y promoción de aquellos.

Esta Corporación Judicial añade a esta valoración, que estima que los trabajadores extranjeros beneficiados por el párrafo censurado y los trabajadores nacionales, se encuentran en circunstancias muy disímiles entre ellos, con base en las consideraciones, que a continuación reseña:

- Estos extranjeros están categorizados de residentes temporales por razones

de políticas especiales, en contraste con la residencia permanente de los nacionales, que les permite, el tiempo suficiente para el disfrute de contraprestaciones, que aquellos no llegan a alcanzar, a menos, que opten por la residencia permanente, en cuyo caso, conforme a lo normado en el artículo 27-A de la Ley N.° 41 de 2007, según quedó adicionado por la Ley N.° 57 de 2018, ya no les sería aplicable la exención contenida en el párrafo denunciado;

- Estos extranjeros no pueden trabajar en empresas fuera del régimen de Sede de Empresas Multinacionales, mientras que los panameños, sí pueden hacerlo, teniendo la oportunidad de devengar otros ingresos;
- Estos extranjeros han de hacer frente al pago de impuestos en sus países de origen, tomando en cuenta, que muchos de estos provienen de naciones con criterio de "Renta universal"; mientras que los panameños, en este sentido solo han de hacerlo en Panamá;
- Estos extranjeros han de hacer frente a costos y tramitaciones que involucra el traslado a Panamá, que los nacionales no tienen que enfrentar, por encontrarse en su país de origen.

Habiendo superado el examen antes practicado, esta Corporación Judicial concluye, que la medida contemplada en el párrafo censurado está justificada, por cuanto, se funda en propósitos legítimos y razonables desde los valores, principios y preceptos constitucionales; además, es proporcionada, ya que es adecuada y congruente para la consecución de estos fines, siendo provechosa y no lesiva a la luz de la Carta Política, toda vez que permite la efectividad de aquellos mandatos preceptuados en esta.

Además del razonamiento antes planteado, esta Sala de Justicia Constitucional extrae, que:

- Los trabajadores extranjeros detentadores de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, se encuentran en una situación de hecho distinta a la de los trabajadores nacionales, dentro o fuera del régimen de las Sedes de Empresas Multinacionales contrario a lo alegado

por el accionante;

- El tratamiento especial contemplado en el párrafo denunciado a favor de los extranjeros poseedores de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional no entraña según el juicio de valoración antes abordado, un trato arbitrario o discriminatorio, ya que, no está fundado en factores de raza, nacimiento, discapacidad, clase social, sexo, religión o ideas políticas; sino, sobre la base de políticas de carácter socio político y económico adoptadas por el Estado, con fines constitucionalmente legítimos y razonables.

Estas conclusiones concuerdan con lo señalado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos cuando expresa que "no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana", y que "...sí puede el Estado otorgar un trato distinto... entre migrantes y nacionales, siempre y cuando este trato diferencial sea razonable, objetivo, proporcional, y no lesione los derechos humanos. (Cfr. Opinión Consultiva OC-18/03 de 17 de septiembre de 2003 "Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados", párr. 119, página 113).

Por tanto, esta Superioridad no advierte que el párrafo acusado conculque el principio de igualdad, o los artículos 19 ni 20 de la Constitución Política de la República de Panamá, ni tampoco el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada mediante la Ley N.° 15 de 28 de octubre de 1977.

II. Examen de los cargos de infracción formulados contra el Artículo 73 de la Constitución Política

Compete seguidamente, pasar a revisar los cargos de transgresión que el activador constitucional ha denunciado respecto al artículo 73 de la Constitución Política, cuyo tenor es el siguiente:

> "**Artículo 73**. Se prohíbe la contratación de trabajadores extranjeros que puedan rebajar las condiciones de trabajo o las normas de vida

1704

del trabajador nacional. La Ley regulará la contratación de Gerentes, Directores Administrativos y Ejecutivos, técnicos y profesionales extranjeros para servicios públicos y privados, asegurando siempre los derechos de los panameños y de acuerdo con el interés nacional".

Del contenido antes transcrito, se identifica que el eje central recae esencialmente sobre dos premisas ante la contratación de extranjeros: Que con ello no se rebajen las condiciones de trabajo o las condiciones de vida de los trabajadores nacionales, así como, la obligación del Estado de asegurar los derechos de estos, en concordancia con el interés nacional, en tales circunstancias.

Conforme los señalamientos del proponente constitucional la afectación que deviene a los trabajadores nacionales debido a la contratación de los trabajadores extranjeros bajo el Visado de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, reside en que "... *sus salarios y demás remuneraciones laborales se ven mermadas por el descuento o pago que tienen que hacer del impuesto sobre la renta...*".

No obstante, de la lectura del texto del párrafo atacado, se advierte que este no crea la obligación del pago del impuesto sobre la renta, sino que preceptúa exenciones tributarias para un grupo determinado de trabajadores extranjeros, al expresar que "*Se consideran exentos* del *impuesto sobre la renta y de las cuotas de seguro social y seguro educativo a aquellos salarios y otras remuneraciones laborales, incluido el salario en especie, que reciban las personas poseedoras de una Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional*", (Artículo 26 de la Ley N.° 41 de 2007).

Antes de examinar si las referidas exenciones a favor del trabajador extranjero dentro de la categoría migratoria enunciada, tienen fundamento constitucional; así como, la injerencia de estas en las condiciones de trabajo y vida del trabajador nacional, amerita revisar previamente los tributos que fueron exentos por medio del párrafo acusado.

De modo, que sin ánimos de adentrarnos en una discusión de estricta

legalidad, por cuanto, nos encontramos en el ejercicio del control constitucional de este, resulta pertinente para el entendimiento de la decisión que adoptará el Pleno, conocer aspectos que guardan relación con el término y clases de tributos establecidos por el artículo 2 del Código de Procedimiento Tributario, el cual define la noción de tributos como prestaciones pecuniarias, que se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

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.° 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.

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:
...
10. 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 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.

Exención del Impuesto sobre la renta

Seguidamente se anota que la primera exención contenida en el párrafo atacado se endereza respecto al pago del tributo identificado como impuesto sobre la renta.

Este impuesto está regulado en los artículos 694 y subsiguientes del Código Fiscal; así como, en el Decreto Ejecutivo N. °170 de 27 de octubre de 1993 "Que reglamenta las disposiciones del Impuesto sobre la Renta", según fue modificado mediante Decreto Ejecutivo N.° 98 de 27 de septiembre de 2010 y además le son aplicables los principios básicos y las normas fundamentales, previstos en el Código de Procedimiento Tributario, según fue aprobado mediante la Ley N.° 76 de 13 de febrero de 2019; por lo que, se hará referencia específicamente a las disposiciones contenidas en estos, que resulten pertinentes

1767

a la disquisición constitucional.

Así esta Sede Constitucional, anota que su conceptualización puede extraerse del contenido del artículo 694 del Código Fiscal, tal como fue reestablecido en su vigencia por el Artículo 3 de la Ley N.° 1 de 8 de enero de 2014, y del artículo 9 del Decreto Ejecutivo N. °170 de 27 de octubre de 1993, según fue subrogado por el artículo 5 del Decreto Ejecutivo N.° 98 de 27 de septiembre de 2010, que dictan de la siguiente manera:

> **"Art. 694.** Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.
>
> Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto (...)
> (...)
>
> PAR 2. No se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la renta proveniente de las siguientes actividades:
>
> (...)
>
> b. Dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior".
> (Subrayado ha sido provisto por el Pleno)".

> **"Art. 9. Concepto**.
> Es objeto del impuesto la renta producida en territorio panameño, independientemente de la nacionalidad domicilio o residencia del beneficiario, del lugar de celebración de los contratos, del lugar desde donde se pague o se perciba y de quien sea el pagador de la misma. (...)". (Subrayado ha sido provisto por el Pleno).

De esta conceptualización, se advierten los siguientes elementos, a ser valorados para efectos de la aplicación de este impuesto en Panamá, a saber: Territorio, Contribuyente y Fuente de la renta, los que se pasan a explicar de manera breve a continuación.

De modo que, las referidas normas delimitan la ubicación de la fuente al territorio de la República de Panamá, y así se advierte también en el artículo 15 del Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, que a la letra expresa:

1768

> **"Artículo 15.** Ámbito espacial. Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas, esto es, en el territorio de la República de Panamá.
>
> La República de Panamá tiene un criterio impositivo o principio de territorialidad o de la fuente para todos sus tributos nacionales".

Luego en lo que refiere al contribuyente, es decir al sujeto obligado al pago del impuesto sobre la renta, el artículo 694 del Código Fiscal antes citado, lo identifica como la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto. Cabe añadir, que el artículo 81 del Decreto Ejecutivo N. °170 de 27 de octubre de 1993, según fue subrogado por el artículo 32 del Decreto Ejecutivo N.° 98 de 27 de septiembre de 2010, lo circunscribe más aún, al demarcarlo en lo que sería el residente fiscal. No obstante, se apunta que sin perjuicio de dicha demarcación podrá haber disposiciones en leyes especiales migratorias, como las normas relacionadas con la Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, que excluyan como contribuyentes a ciertos individuos.

Para referencia, a continuación se transcribe el contenido del artículo en mención, que dicta así:

> "**Artículo 81.- Contribuyentes.**
> (...)
> Las personas naturales extranjeras que permanezcan por más de ciento ochenta y tres (183) días corridos o alternos en el año fiscal en el territorio nacional, y perciban o devenguen rentas sujetas al Impuesto, deberán determinar el mismo de acuerdo con las reglas establecidas en el Código Fiscal y este Decreto y pagarlo aplicando la tarifa señalada en el artículo 700 de dicho Código, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en otras leyes especiales en materia de visas.
> (...)".

El último elemento es la fuente de la renta, entendiéndola como toda persona (natural o jurídica), operación, negocio o actividad lucrativa que produzca renta a favor del contribuyente. En el sistema tributario panameño los ingresos devengados por personas naturales o jurídicas son clasificados por su fuente, es decir, ingresos locales, extranjeros y exentos, conforme se enlistan en el artículo

694 del Código Fiscal previamente transcrito, así como en el Decreto Ejecutivo N.°170 de 27 de octubre de 1993, del cual a continuación se citarán los artículos 10 y 13 según fueron subrogados por los artículos 6 y 9 del Decreto Ejecutivo N.° 98 de 27 de septiembre de 2010, que se consideran pertinentes al asunto en discusión, y cuyo texto es el siguiente:

> "**Artículo 10**.- **Fuente extranjera**.
>
> No es de fuente panameña la renta proveniente de las siguientes actividades:
> (...)
> b) dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior. Esta disposición también se aplicará, a los titulares de visas de visitante temporal especial que reciben sus ingresos directamente de sus casas matrices ubicadas en el extranjero aun cuando radiquen en el país para llevar a cabo las actividades a que se refiere este literal.
> (...)".
>
> "**Artículo 13.- Rentas exoneradas.**
> Están exoneradas del impuesto las siguientes rentas:
> (...)
> u. De toda otra renta exonerada por ley especial".

De la lectura de los artículos antes transcritos se desprende que el referido impuesto es un impuesto directo, por cuanto, la base sobre la cual se aplica es la renta de las personas; sin embargo, dicha aplicación está sujeta por ley al principio de territorialidad previamente explicado. Entonces a pesar de producirse la renta como hecho generador, deben configurarse los otros elementos de este, conforme el marco del criterio de territorialidad, para que surja la obligación tributaria principal.

Lo antes reseñado en materia tributaria cobra vigencia respecto al caso *sub iudice* al contrastarlo con que para la expedición del Visado que comporta el beneficio fiscal, ha de acreditarse que los ingresos que apliquen a este provienen de fuente extranjera, conforme se contempla en el artículo 148 del Decreto Ejecutivo N.° 320 de 8 de agosto de 2008, "Que reglamenta el Decreto Ley No. 3 de 22 de febrero de 2008, que crea el Servicio Nacional de Migración y dicta otras disposiciones", modificado por el Decreto Ejecutivo N.° 26 de 2 de marzo de 2009,

1770

el Decreto Ejecutivo N.° 291 de 27 de julio de 2009 y el Decreto Ejecutivo N.° 945 de 13 de septiembre de 2013, que reglamenta las categorías migratorias correspondientes al Régimen Especial de Sedes de Empresas Multinacionales, que a la letra reza así:

> "**Artículo 148**. Podrá solicitar este permiso el extranjero que labore como trabajador de confianza, técnicos o de entrenamientos en sedes de las Empresas Multinacionales y cuyos ingresos provengan de fuente extranjera, al amparo de la Ley 41 del 2007". (Subrayado suplido por el Pleno).

De la normativa migratoria antes esbozada se extrae que los ingresos de los extranjeros portadores de la Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional provienen de fuente extranjera. Entonces al conjugar esta conclusión con el principio de territorialidad y demás criterios plasmados en la norma tributaria previamente reseñada, se colige que estos no constituyen sujetos obligados al pago del impuesto en cuestión.

Aunado a lo antes expuesto, es valedero mencionar, que al revisar la evolución de la normativa que regula el Régimen de las Sedes de Empresa Multinacional, se observa que el legislador ha sido constante en manifestar que para efectos fiscales, se considerarían de fuente extranjera aquellos salarios y otras remuneraciones laborales, que reciban las personas poseedoras de este Visado.

Lo apuntado, bajo la consideración de que los efectos de los servicios proporcionados por este personal son valorados, en materia de los tributos enunciados, como surtidos en el extranjero, ya que, las Sedes de Empresa Multinacional bajo la cual estos están amparados llevan a cabo una actividad que va dirigida a surtir sus efectos fuera de Panamá y que los ingresos generados por medio de esta provienen del extranjero. Por ende, con base en lo establecido en el literal b del segundo párrafo del artículo 694 del Código Fiscal y el literal b del artículo 10 del Decreto Ejecutivo N.° 170 de 1993 la renta exenta mediante el párrafo acusado contenido en la Ley Especial N.° 41 de 2007, es decir, los ingresos percibidos por los extranjeros portadores de Visa de Personal

1771

Permanente de Sede de Empresa Multinacional, es catalogada de fuente extranjera.

De lo expuesto hasta aquí, se colige, que el beneficio del párrafo acusado recae sobre extranjeros, cuyos, ingresos son de fuente extranjera, en concordancia con la normativa existente en el Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo N.° 170 de 1993.

Sin embargo, es dable mencionar que a pesar del principio de territorialidad antes advertido, el legislador en el ejercicio de su potestad tributaria estableció también mediante ley que, una vez, estos extranjeros opten por la Residencia Permanente su renta devenga gravable con el señalado impuesto, y así quedó establecido en el artículo 27-A conforme fue introducido en la Ley N.° 41 de 2007, mediante la Ley N. °57 de 2018.

Exención del pago de Cuota de Seguro Social y de Seguro Educativo

Entonces en adición a las precisiones antes esbozadas, se ha de apuntar que, aun cuando, los pronunciamientos del accionante se limitaron a denunciar la supuesta afectación al trabajador nacional respecto al impuesto sobre la renta, el párrafo atacado incluye otras exenciones a los poseedores de las Visas de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, en materia de las cuotas de seguro social (obrero patronal o empleado empleador) y del seguro educativo; por lo que, esta Superioridad ha de pronunciarse respecto a todo el texto del párrafo denunciado.

Las enunciadas cuotas se encuentran categorizadas como contribuciones especiales, y están sujetas al poder tributario del Órgano Legislativo, previamente tratado. Así tenemos, que estas son definidas en el artículo 5 del Código de Procedimiento Tributario, de la siguiente manera:

> **"Artículo 5**. Contribución especial. Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como **hecho generador beneficios especiales** derivados de la realización de obras públicas o de la prestación o ampliación de servicios públicos y **por contribuciones especiales a la seguridad social**. Los fondos recaudados no deben tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que

1392

constituyan el costo de la obligación.

...

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de empleadores y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión y cuya competencia para su recaudación en la República de Panamá está en la Caja de Seguro Social". (Resaltado provisto por el Pleno).

Entonces, es dable reiterar que las cuotas del seguro social y de seguro educativo entran dentro de la categoría de contribuciones especiales, reguladas respectivamente, la primera por la Ley N. °51 de 27 de diciembre de 2005 "Que reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones", y la segunda por el Decreto de Gabinete N.° 168 de 27 de julio de 1971, según fue modificado por la Ley N.° 13 de 28 de julio de 1987; la Ley N.° 16 de 29 de noviembre de 1987 y la Ley N.° 49 de 18 de septiembre de 2002.

Vale señalar en este orden de ideas, que la seguridad social se brinda en Panamá, a través de la Caja de Seguro Social, organismo estatal autónomo cuyos recursos para cubrir gastos administrativos y prestaciones de los riesgos de Enfermedad y Maternidad y de Invalidez, Vejez y Muerte son, en parte, sufragados por medio de la cuota empleado-empleador, compuesta por una cifra equivalente al 9,75% que ha de ser descontada del salario del trabajador, y el aporte del empleador, equivalente al 12,25% del salario pagado al trabajador, conforme preceptúan el primer y segundo inciso del artículo 101 de la referida Ley N.° 51 de 2005.

No obstante, la obligación del pago antes señalado como cotizante está directamente vinculada a la afiliación del empleado al régimen de seguridad social, que es lo que lo convierte en asegurado.

De manera que, se ha de precisar, que con base en la facultad que la Ley en mención otorga en su artículo 7 a la Dirección General de la Caja de Seguro Social, "*para determinar la obligación de afiliar, afiliarse, retener, cotizar, remitir y otras*", la Junta Directiva de dicha entidad dispuso en el artículo 21 del Reglamento General de Afiliación e Inscripción de la Caja de Seguro Social

aprobado mediante la Resolución N.° 52165-A-2017 de 4 de octubre de 2017, que: *"Todo empleado que devengue un salario de una fuente extranjera o que posea una visa de visitante temporal especial, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto de Gabinete N.° 363 de 17 de diciembre de 1970 y el Decreto de Gabinete N.° 236 de 16 de junio de 1971, quedará eximido de afiliarse al régimen obligatorio"*.

Se introducen así, excepciones al régimen obligatorio de afiliación, con base en el criterio de la territorialidad entendiéndose, según fue previamente desarrollado, que el salario de los extranjeros poseedores de Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional son provenientes de fuente extranjera y, por ende, estos se encuentran eximidos de afiliarse al régimen de la Caja de Seguro Social, lo que a su vez, deviene en que no les surja el derecho a las prestaciones otorgadas en virtud de la Ley N.° 51 de 2005, que es el presupuesto fáctico generador de la obligación tributaria.

Y es que, como se advierte de la definición de contribución especial del artículo 5 del Código de Procedimiento Tributario, la cuota del seguro social, constituye un tributo, cuyo hecho generador radica en prestaciones y beneficios especiales, lo cual, también se deduce de la definición de cuota que otorga la Ley N.° 51 de 27 de diciembre de 2005 en el numeral 8 del artículo 1, que expresa que es la "*Parte o proporción del sueldo o los sueldos, de los honorarios... que debe pagarse para tener derecho a los beneficios que otorga la Caja de Seguro Social*".

Entonces las contribuciones al seguro social constituyen, contraprestaciones por servicios recibidos, los cuales pueden distinguirse en: a. Los riesgos de Enfermedad y Maternidad y de Invalidez, Vejez y Muerte; y b. La cobertura de salud.

Bajo esta comprensión es necesario reiterar que los migrantes, en cuestión, se encuentran incluidos dentro de la categoría de residentes temporales por razones de políticas especiales, cuyo visado o permiso conlleva un elemento

REPÚBLICA DE PANAMÁ
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

1774

de temporalidad, en cuanto a su permanencia en el país; que a su vez, resulta en que estos trabajadores no alcancen el tiempo suficiente para beneficiarse de dichas coberturas, por ende, es razonable que no se les cargue el cobro por un beneficio que no podrán recibir.

Sin embargo, en esta misma línea de pensamiento el legislador, a pesar del criterio de territorialidad, estableció en la Ley N.° 41 de 2007 el cese de la exención del cobro de la referida cuota respecto a aquellos extranjeros de entre estos, que opten por la Residencia Permanente, pues dicha permanencia les colocaría en capacidad para cubrir las cuotas suficientes para recibir las contraprestaciones antes señaladas, delimitando así, la aplicación de los beneficios fiscales únicamente a aquellos que mantengan el estatus de temporal en el país.

En lo que atañe a los servicios de salud, ha de añadirse que el legislador estableció en la Ley N.° 41 de 2007, que las Sedes de Empresas Multinacionales estén obligadas a suministrarles a estos extranjeros y sus dependientes la cobertura de seguros médicos correspondiente mediante agencias debidamente autorizadas de la localidad, lo cual ha de ser demostrado a la autoridad competente de forma anual.

Todo lo previamente repasado en materia legal de los tributos exentados, le permite a esta Sala de Justicia Constitucional concluir, que las obligaciones de deducir el impuesto sobre la renta, la cuota del seguro social y del seguro educativo que el promotor constitucional aduce afectan las condiciones de trabajo y normas de vida del trabajador panameño, preceden a la Ley N.° 41 de 2007 en comento, y subsisten independientemente de la existencia, o no del párrafo atacado. Así que, le resulta claro a esta Superioridad, que ni la contratación de personal extranjero bajo la categoría del Visado de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional ni el establecimiento de las referidas prerrogativas contenidas en el párrafo denunciado a favor de estos, alteran en forma alguna el factor señalado, ni tienen relevancia al respecto; por tanto, se concluye que, en

este sentido, mal podrían menoscabar la condición de los trabajadores nacionales.

Exenciones tributarias del párrafo atacado a la luz de los preceptos constitucionales, y su injerencia en las condiciones de trabajo y normas de vida del trabajador nacional

Habiendo repasado lo que en el ámbito legal se preceptúa, respecto a los tributos exentados, es preciso pasar a confrontar el párrafo denunciado contra la Norma Fundamental, que es lo que compete a este Tribunal en Sede Constitucional.

En este orden de ideas, es preciso recordar, que el ejercicio del control constitucional, se ha de realizar de frente a todos los preceptos constitucionales, de conformidad con el principio de universalidad.

Como se comprobó en el Test de Igualdad previamente completado, las medidas tributarias adoptadas mediante el párrafo denunciado son constitucionalmente legítimas a la luz de varios preceptos constitucionales; sin embargo, frente a las acusaciones del pretensor constitucional en relación al artículo 73 del Estatuto Nacional, esta Sede Constitucional igualmente lo vinculará a lo establecido en el artículo 64 de la Constitución Nacional, previamente citado cuando se hizo el Test de Igualdad.

Del referido artículo 64 se advierte la prevalencia de que el Estado promueva el pleno empleo, entendiendo por este, aquella situación en donde los individuos de un país, que están en condiciones de trabajar y que quieren hacerlo, encuentren efectivamente empleo. A tal efecto, el Texto Fundamental en la disposición antes citada, mandata al Estado a elaborar políticas económicas encaminadas a dicho propósito. Y es que, previo a garantizar condiciones laborales dignas, se requiere de la creación y existencia de aquel empleo en el que se brindarán dichas condiciones. De suerte que, las exenciones, que el actor ataca, como afectación a los trabajadores nacionales, son parte de políticas puestas en práctica por el Estado, a través de leyes que se sustentan en fines de carácter sociopolítico y económico, proyectadas para alcanzar el crecimiento

económico sostenido del país, el fomento del pleno empleo y productivo, así como el trabajo decente, precisamente en cumplimiento del presupuesto constitucional antes citado.

En apoyo a lo indicado, esta Corporación Judicial refiere lo señalado en el Plan Estratégico Nacional con Visión de Estado Panamá 2030 desarrollado por el Consejo de la Concertación Nacional para el Desarrollo, que en su página 41 expresa: "*En el caso de Panamá, los indicadores de empleo se vinculan estrechamente con el comportamiento de la actividad económica. Es decir, el dinamismo económico y productivo contribuye a mejorar los principales indicadores del mercado laboral. El crecimiento de la economía redujo el desempleo e incrementó el salario significativamente*". (Información recuperada el día 29 de agosto de 2022 del siguiente enlace https://siteal.iiep.unesco.org/sites/default/files/sit_accion_files/panama_plan_panama_2030.pdfla).

Lo apuntado, refiere a aquella estrecha relación entre la creación o promoción de actividades económicas y la creación de empleo; por lo que, con fines ilustrativos dentro de este contexto, es valedero considerar, lo que, refiere el Ministerio de Comercio e Industrias en su intervención, visible a foja 212 del expediente procesal; cuando señala, que según los registros de la Dirección General de Sedes de Empresas Multinacionales, las inversiones realizadas por las empresas inscritas bajo el régimen de Sede de Empresa Multinacional superan a la fecha la suma de USD$1, 200,000,000.00, y que más de 3,000 panameños se encuentran contratados por las empresas SEM en diversas posiciones gerenciales; lo cual, cobra relevancia, toda vez que es información suministrada por el Ministerio, al cual está adscrita la Comisión de Licencias de Sedes de Empresas Multinacionales, órgano consultivo y asesor para el establecimiento de Sedes de Empresas Multinacionales, y por medio de cuya secretaría técnica, se ejerce la supervisión y evaluación de estas empresas.

Se infiere entonces, que la implementación de los incentivos de la Ley

N.°41 de 2007, que incluyen las exenciones contenidas en el párrafo atacado, ha promovido la atracción de inversión extranjera directa dentro del Sector de Sede de Empresa Multinacional que, a su vez, ha producido una vigorización del mercado laboral del país, mediante la generación de nuevos plazas, que permiten a los trabajadores nacionales y extranjeros, la obtención de ingresos para estos y sus familias, de manera que puedan tener la oportunidad de una existencia decorosa.

Aunado a lo hasta aquí planteado, es preciso señalar que el derecho al trabajo preceptuado en la Norma Constitucional antes enunciada, supone además que los trabajadores nacionales o extranjeros gocen de este, en condiciones decentes y dignas, en las que se respete los derechos de estos; vinculando así, la creación de empleos en función de los mercados nacionales e internacionales al tratamiento de las personas que laboran en estos.

Por consiguiente, de cara a los cargos denunciados por el promotor constitucional contra el párrafo acusado respecto al artículo 73 de la Carta Magna, y como le es dable a esta Superioridad, en virtud del "Bloque de Constitucionalidad" en materia de derechos humanos, se remitirá al artículo 7 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales "Protocolo de San Salvador", suscrito en San Salvador, el 17 de noviembre de 1988, en el décimo octavo período de sesiones de la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos aprobado por Panamá mediante la Ley N. °21 de 22 de octubre de 1992, que define cuáles serían condiciones de trabajo justas, equitativas y satisfactorias de la siguiente manera:

> "Artículo 7 Condiciones Justas, Equitativas y Satisfactorias de Trabajo. Los Estados partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:
>
> a. Una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y

sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción;

b. El derecho de todo trabajador a seguir su vocación y a dedicarse a la actividad que mejor responda a sus expectativas y a cambiar de empleo, de acuerdo con la reglamentación nacional respectiva;

c. El derecho del trabajador a la promoción o ascenso dentro de su trabajo, para lo cual se tendrán en cuenta sus calificaciones, competencia, probidad y tiempo de servicio;

d. La estabilidad de los trabajadores en sus empleos, de acuerdo con las características de las industrias y profesiones y con las causas de justa separación. En casos de despido injustificado, el trabajador tendrá derecho a una indemnización o a la readmisión en el empleo o a cualesquiera otra prestación prevista por la legislación nacional;

e. La seguridad e higiene en el trabajo;

f. La prohibición de trabajo nocturno o en labores insalubres o peligrosas a los menores de 18 años y, en general, de todo trabajo que pueda poner en peligro su salud, seguridad o moral. Cuando se trate de menores de 16 años, la jornada de trabajo deberá subordinarse a las disposiciones sobre educación obligatoria y en ningún caso podrá constituir un impedimento para la asistencia escolar o ser una limitación para beneficiarse de la instrucción recibida;

g. Las limitaciones razonables de las horas de trabajo, tanto diarias como semanales. Las jornadas serán de menor duración cuando se trate de trabajos peligrosos, insalubres o nocturnos;

h. El descanso, el disfrute del tiempo libre, las vacaciones pagadas, así como la remuneración de los días feriados nacionales".

De lo expuesto se desprende que la presencia de condiciones decentes de trabajo, implica la oportunidad de acceder a un empleo productivo, que genere un ingreso justo, y la estabilidad en el mismo, la seguridad en el lugar de trabajo y la protección social para todos, mejores perspectivas de desarrollo personal e integración social, y la igualdad de oportunidades y trato para todos. Ergo, se infiere, que aquellas condiciones de trabajo y normas de vida del trabajador nacional, que el Estado está llamado a salvaguardar por mandato del artículo 73 del Texto Constitucional deben abarcar por lo menos los aspectos antes enlistados.

En este escenario, es oportuno repasar lo medular del concepto de la infracción que postula el accionante frente al artículo 73 de la Carta Magna, el

cual aduce conculcado directamente por comisión, por el párrafo denunciado en lo siguiente:

> "...habida cuenta que la contratación de trabajadores extranjeros bajo la modalidad de Visa de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional, rebaja y lenite (sic) las condiciones de trabajo y las normas de vida del trabajador nacional en la medida en que sus salarios y demás remuneraciones laborales se ven mermadas por el descuento o pago que tienen que hacer del impuesto sobre la renta, en tanto que los salarios y las remuneraciones laborales de los extranjeros detentadores de la Visa antes referida los reciben incólumes e íntegros, sin retención tributaria de ninguna naturaleza y menos del impuesto sobre la renta". (Subrayado ha sido provisto por el Pleno).

La lectura de estos argumentos del pretensor, permiten a este Tribunal Constitucional contextualizar dichos cargos en el literal "a" del artículo 7 del Protocolo de San Salvador antes transcrito, en cuanto, a que este establece que, los estados parte, tal como lo es Panamá, garanticen en sus legislaciones "... *un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción*", como un presupuesto para que se produzcan condiciones de trabajo justas, equitativas y satisfactorias, como las que demanda el activador.

En esa línea de pensamiento, vinculando el Derecho Internacional con el Derecho Interno se retrotrae esta Superioridad al marco de la Norma Fundamental de la República de Panamá, ubicando este mismo precepto en el artículo 67 de la Constitución Política, el cual además amplía, que la distinción que se prohíbe es aquella fundada en factores de sexo, nacionalidad, edad, raza, clase social, ideas políticas o religiosas. Es preciso entonces reiterar, que el trato distinto preceptuado en el párrafo atacado no obedece a ninguna de las anteriores motivaciones sino, como bien, señaló esta Alta Sede al revisar los ítems de igualdad, responde a políticas de carácter socio político y económico adoptadas por el Estado, con fines constitucionalmente legítimos y razonables.

En el marco de lo previamente expuesto, este Tribunal Constitucional no advierte, que las exenciones preceptuadas en el párrafo acusado resulten en una disminución de las condiciones de trabajo o las normas de vida de los

trabajadores nacionales.

Antes bien, se observa de la lectura de la Ley N.° 41 de 2007, contentiva del párrafo atacado (según las modificaciones antes indicadas) que este deviene en el mejoramiento de las condiciones laborales de nacionales, por cuanto, produce nuevos empleos en los que la mayoría de las plazas son destinadas para el personal nacional, quienes a su vez reciben una transferencia de conocimientos y tecnología del personal contratado bajo esta categoría migratoria. Esto se infiere del hecho que la Ley en mención preceptúa que el personal portador del Visado en cuestión, es personal de confianza de estas empresas, destinado a ocupar posiciones de gerencia en niveles altos y medios, o a brindar servicios técnicos o de entrenamiento a esta, pero de manera temporal para impulsar la operatividad de estas, ya que es un recurso humano experimentado en el campo en que se desempeñan las mismas, y que cuenta con aptitudes profesionales específicas.

En apoyo a lo señalado, no se ha de pasar por alto, que por vía del Decreto Ejecutivo N.° 241 de 16 de septiembre de 2020 se ha establecido, inclusive, la obligación de la empresa de reportar el número de empleados extranjeros de confianza de niveles altos y medios que laborarán en la empresa y la proyección de plazas de trabajo para los nacionales como medida de control y seguimiento de la consecución de los fines perseguidos, a través de las medidas adoptadas, en pro del interés nacional y los trabajadores panameños.

De lo previamente remarcado, se colige que el Estado, a través de los Órganos Legislativo y Ejecutivo, ha pretendido con la expedición y reglamentación de la norma contentiva del párrafo acusado, dar cumplimiento a la disposición constitucional invocada como infringida y salvaguardar las condiciones de trabajo y las normas de vida de los trabajadores nacionales, asegurando sus derechos de acuerdo con el interés nacional, ejerciendo la tutela efectiva del pleno empleo en condiciones o normas de vida justas, equitativas y satisfactorias, elevándolas a estándares laborales más globalizados.

1761

Por consiguiente, esta Máxima Autoridad Judicial concluye que el párrafo acusado no conculca el artículo 73 de la Constitución Política.

III. Examen de los cargos de infracción formulados contra el Artículo 264 de la Constitución Política

Por último el pretensor denuncia que el párrafo acusado viola de manera directa por comisión el artículo 264 de la Carta Magna, cuyo contenido es del siguiente tenor:

> "**Artículo 264.** La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica". (Subrayado ha sido provisto por el Pleno).

A tal efecto, el activador señaló, medularmente, los siguientes planteamientos como cargos de infracción:

> «(...) Esta norma superior consagra el Principio de Proporcionalidad, por otros doctrinantes denominado, el Principio de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad... supone que quienes están en igual situación de ingresos, deben tributar y pagar el mismo monto de impuesto... la Ley debe propender a que 'todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica';
>
> ...este principio de contribución proporcional está orientado a la protección de la "producción nacional",... lo que no logra la disposición acusada... en menoscado (sic) de la producción nacional y del trabajador nacional;
> (...)
>
> Si bien es cierto que por vía legislativa ordinaria se pueden crear distintas categorías de contribuyente o no contribuyentes, las mismas deben tener un criterio razonable o de razonabilidad, ajenas a toda discriminación o diferenciación arbitraria...
>
> ... los tributos deben ser pagados por "todos los sujetos comprendidos en la misma situación objetiva"; en el caso de marras... es la RENTA... tanto nacionales y extranjeros con capacidad económica, sin excepción, deben contribuir al fisco. No significa, lo anterior que el legislador no pueda autorizar exenciones fiscales que no estén vinculadas al principio de la capacidad económica, pero en todo caso, esas exenciones que se conceden por razones políticas o económicas no pueden representar actos discriminatorios entre nacionales y extranjeros».

Luego de resumir el concepto de la infracción propuesto, esta Alta Sede extrae de la lectura del contenido de la norma constitucional previamente

transcrita, que lo que esta preceptúa es una directriz general, consagrando principios tales como el de Proporcionalidad y Capacidad Contributiva, que el legislador en su ámbito de actuación ha de procurar al momento de fijar cargas impositivas. Por consiguiente, se trata de una norma de carácter programático, es decir, como define el Diccionario panhispánico del español jurídico una "*Norma que no contiene proposiciones imperativas ni establece mecanismos suficientes para asegurar su aplicación, sino que se limita a formular un programa de actuación, criterios u orientaciones de política legislativa, o a declarar derechos cuya consagración definitiva, dotando a las normas declarativas de eficacia plena, se deja a la intervención posterior del legislador secundario*". (Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/> [Fecha de la consulta: 02/septiembre/2022]).

Respecto a este tipo de normas, este Tribunal Constitucional ha manifestado, como lo hizo mediante fallo del 8 de agosto de 2001, que "... *las normas programáticas no pueden ser "per se" objeto de violación, puesto que de su contenido se desprende claramente la necesidad de que las materias que consagran deben ser reguladas o desarrolladas por la ley*". Y es que, estas no contienen por sí solas un derecho constitucional individualizado ni garantías que puedan ser objeto de violación, sino que se requiere de la actividad legislativa para posibilitar su implementación.

Sin perjuicio de lo previamente planteado, esta Corporación considera necesario hacer algunas precisiones respecto a la referida disposición, que valora como pertinentes a la controversia ensayada.

De partida como se dejó consignado en párrafos anteriores, es oportuno reiterar la reserva legal que la Carta Política consagra en el numeral 10 del artículo 159, otorgándole al legislador la potestad tributaria para crear impuestos, y que dentro de esta competencia legislativa se configura la facultad de definir y fijar los elementos esenciales integradores del tributo, según fueron previamente mencionados por esta Suprema Sede.

1783

Bajo este razonamiento, esta Magistratura advierte del contenido del artículo 264 en análisis, que el constituyente reconoce la discrecionalidad que le asiste al legislador dentro del marco constitucional de sus funciones, respecto a la fijación del alcance del impuesto; sin embargo, preceptúa ciertos parámetros que este ha de considerar a tal efecto, como se señaló más arriba.

De modo que, al incorporar la Constitución Política la capacidad económica como medida racional de determinación de la carga fiscal que deberá soportar cada contribuyente, no lo hace estableciendo una obligación en sí, sino orientado a brindar un lineamiento, que dirija al poder legislativo en su campo de acción al momento de establecer el límite máximo de la imposición; a fin que, la concurrencia de los tributos no devenga confiscatoria para los contribuyentes, poniendo en peligro su subsistencia.

Así, en la doctrina encontramos que "*la capacidad contributiva o capacidad de pago es un concepto político económico de la ciencia de las finanzas, que debe considerarse de modo previo a la sanción de las leyes tributarias, pero que no es operativo en la ciencia del derecho tributario, ya que se relaciona con la conveniencia o inconveniencia de la ley, aspectos sobre los cuales quienes ejercen funciones Jurisdiccionales no pueden expedirse*". «Godoy, N. (1992). El principio jurídico de legalidad en materia tributaria. Exposición en el Foro de Iberoamérica. Universidades de Salamanca y de Buenos Aires e Instituto de Estudios Fiscales, 22-26 de junio de 1992».

De lo apuntado, se colige que la potestad del legislador es amplia y discrecional en materia impositiva, aun cuando deba sujetarse al marco constitucional, por lo que, en respeto de la separación de poderes, el control judicial en este aspecto se limita a verificar la legitimidad de los tributos y sus exenciones, es decir, que hayan sido creados con base en el principio de legalidad y razonabilidad.

Entonces, se deduce que la norma en reflexión insta al legislador a que al momento de legislar, lo haga sobre la base que todos deben aportar a los gastos

REPÚBLICA DE PANAMÁ
Secretaría General
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

públicos en proporción a su capacidad económica, es decir, que quien tiene mayor capacidad contribuirá en mayor medida a través de los tributos al sostenimiento de estos (Principio de generalidad, Capacidad contributiva y Progresividad). No obstante, esta no priva que aquel en su potestad tributaria pueda crear categorías especiales de contribuyentes, o establecer exenciones, incentivos o beneficios tributarios justificados desde el punto de vista constitucional, tales como las exenciones fiscales en estudio, como una supresión del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, por cuanto, neutralizan la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica. Lo antes señalado, bajo la condición de que estas exenciones sean legítimas constitucionalmente, se apoyen en una base razonable y no sean arbitrarias o discriminatorias.

En este sentido, es propio recordar que esta Sede Constitucional al analizar los cargos de infracción incoados contra el párrafo atacado, respecto al principio de igualdad concluyó, que en efecto, las medidas de exención establecidas en el párrafo denunciado son constitucionalmente legítimas, razonables y proporcionales a los fines de interés general económicos y sociales perseguidos, y que no son de carácter arbitrario ni discriminatorio; por lo que, cumplen con los parámetros para su adopción en la normativa tributaria panameña como excepción a los principios de generalidad y capacidad contributiva.

Sumado a lo expuesto hasta aquí, esta Sala Plena estima necesario igualmente manifestar algunas consideraciones frente a las alegaciones del accionante concernientes a la necesidad de concebir fondos públicos y de proteger la producción nacional a las que refiere la disposición constitucional que se aduce conculcada.

Por consiguiente, 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

1785

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. Esto "*significa utilizar normas tributarias con el objetivo de generar incentivos para que los contribuyentes actúen de determinada forma, por ejemplo, consumir más o menos determinado producto*" (CARVALHO, Cristiano. El análisis económico del Derecho Tributario. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano y Zain Cabrera Pepe, Lima, GRIJLEY, 2011, p. 51).

Respecto a este tópico la doctrina ha señalado que "(...) *cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación*" (ABBAMONTE, Giuseppe. Principios de Derecho de la Hacienda Pública. Traducción de Sandra Cardona. Bogotá, Temis, 2009, pp. 11 y 12).

En este orden de pensamientos, se ha de señalar que la medida tributaria del párrafo denunciado, persigue atraer la importación de divisas como medio para concretar sus objetivos, pues ello dinamiza distintos sectores de la economía nacional, a través del consumo interno, la demanda agregada, y la inversión directa e indirecta, aportando a la producción de riqueza nacional, y al crecimiento del producto interno bruto. Lo anterior, resulta de la inversión monetaria que representa la presencia de las empresas bajo el Régimen de Sede de Empresas Multinacionales como de los extranjeros portadores del Visado de Personal Permanente de Sede de Empresa Multinacional y sus familias en el país, que a su vez, resultaría en recaudaciones tributarias, de forma directa e indirecta, para el

1780

fisco, pues genera el pago de otros impuestos, beneficiando así la creación de fondos públicos y a la producción nacional.

En virtud de lo antes expuesto, debe el Pleno descartar el cargo de infracción del artículo 264 de la Carta Magna por improcedente.

En síntesis habiendo verificado y confrontado el contenido del párrafo sometido a control constitucional, con las disposiciones de la Carta Magna de la República de Panamá, este Tribunal Constitucional, concluye que este no conculca los artículos 20, 73 y 264 de la Constitución Política, ni ningún otro del Estatuto Fundamental ni tampoco el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo que lo procedente es declarar que el párrafo denunciado no es inconstitucional.

En consecuencia, **EL PLENO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley **DECLARA 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, según fue publicado el día 25 de octubre de 2018 en la Gaceta Oficial Digital No. 28641.

Notifíquese,

MAGDA. MIRIAM CHENG ROSAS

MAGDA. MARIBEL CORNEJO BATISTA

MAGDA. MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS

MAGDA. ANGELA RUSSO DE CEDEÑO

MAGDO. CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES

MAGDO. OLMEDO ARROCHA OSORIO

MAGDO. JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS

MAGDO. CECILIO CEDALISE RIQUELME

MAGDA. MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA

LICDA. YANIXSA Y. YUEN C.
Secretaria General

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
En Panamá a los 1 días del mes de Noviembre
de 20 22 a las 2:05 de la tarde
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.

Firma del Notificado

Procuradora de la Administración, Encargada

LO ANTERIOR ES FIEL COPIA
DE SU ORIGINAL
Panamá 21 de Noviembre de 20 22
Secretaria General de la
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA