



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 24 de julio de 2008

**Proceso Contencioso
Administrativo de Nulidad.**

**Concepto de la
Procuraduría de
la Administración.**

El licenciado **Dimas Enrique Pérez**, en su propio nombre y representación, solicita que se declaren nulos, por ilegales, el primer y segundo párrafos del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, subrogado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 del 28 de diciembre de 2005, dictados por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la Ley en el proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Acto acusado de ilegal.

El licenciado Dimas Enrique Pérez, actuando en su propio nombre y representación, demanda la nulidad del primer y segundo párrafo del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, subrogado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005; ambos relativos a la presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta. (Cfr. Fojas 5 a 20 del expediente judicial).

II. Normas que se aducen infringidas y los conceptos de las supuestas infracciones.

La parte actora sostiene que los párrafos primero y segundo del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, subrogado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005, infringen de manera directa, por comisión, los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, subrogados a su vez por los artículos 16 y 17 de la ley 6 de 2 de febrero de 2005; al igual que el artículo 753 de la misma excerpta legal, también modificado por el artículo 27 de la referida ley 6 de 2005. (Cfr. Concepto de la infracción a foja 11 del expediente judicial).

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

En sustento de su pretensión, el demandante manifiesta que los párrafos primero y segundo del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, subrogado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 785 del 28 de diciembre de 2005, rebasan la potestad reglamentaria, toda vez que establecen un término para la presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, tanto para las personas naturales como para las jurídicas que, a su juicio, infringe lo dispuesto en los artículos 699, 700 y 753 del Código Fiscal.

Como sustento de lo anterior, el demandante señala que los reglamentos de subordinación o ejecución de las leyes, son normas secundarias de contenido objetivo y general, cuya expedición tiene como finalidad específica facilitar el cumplimiento de la Ley sin que puedan rebasar su texto o su

espíritu. Por ello, considera que lo dispuesto en el primer y en el segundo párrafo del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, rebasa los límites de la ley 8 de 27 de enero de 1956 por la cual se aprueba el Código Fiscal.

Según puede observar este Despacho, el artículo 16 de la ley 6 de 2005 que reformó el artículo 699 del Código Fiscal, referente al impuesto sobre la renta, introdujo el denominado método alternativo del cálculo para el pago del citado impuesto, de la siguiente manera:

“Artículo 699 del Código Fiscal queda así:

Las personas jurídicas pagarán el impuesto sobre la renta a una tasa del treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o
2. La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste.

...

PARÁGRAFO 1. Si por razón del pago del impuesto sobre la renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, ésta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de éste artículo. Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda del treinta por ciento (30%)

...” (lo destacado es nuestro)

De la lectura de la norma antes transcrita, se infiere que la figura introducida por la reforma tributaria del año 2005 no es más que una modalidad alternativa para el cálculo del impuesto sobre la renta que anualmente debe tributar al Fisco el contribuyente. De dicha lectura también resulta claro que a través del párrafo 1 del artículo transcrito, el

legislador introdujo un mecanismo para aquellos casos en los que, por razón del pago del referido impuesto, una persona jurídica incurra en pérdida, facultándose al contribuyente que se considere en esta situación a solicitar a la autoridad tributaria la no aplicación de la fórmula prevista para el pago del impuesto por el numeral 2 del citado artículo. Tal mecanismo igualmente puede ser utilizado, según lo dispone el mismo párrafo, cuando se trate de contribuyentes cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda del 30%.

En ejercicio de la potestad reglamentaria que le confiere el numeral 14 del artículo 184 del Texto Constitucional, el Órgano Ejecutivo procedió a adicionar el decreto 170 de 1993 a través de la incorporación del artículo 133f, reglamentando a través de dicha norma lo concerniente a la presentación de la solicitud antes indicada. En tal sentido, la norma reglamentaria establece el término dentro del cual los contribuyentes deben presentar la aludida solicitud, lo que resulta concordante con lo ya dispuesto por los artículos 124 y 125 del mismo decreto ejecutivo, en los cuales se establece el año fiscal y el término para la presentación de la declaración jurada de renta. Así, el período fiscal inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año, salvo en los casos en que el contribuyente esté obligado a llevar libros de contabilidad, en los que podría escoger un periodo fiscal de doce meses diferente al año calendario, previa autorización de la Dirección General de Ingresos. En cuanto a la declaración jurada de renta, tanto las personas naturales como jurídicas

deberán presentarlas dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su año fiscal.

Entonces, resulta claro para esta Procuraduría que los párrafos impugnados mediante la presente acción contencioso administrativa de nulidad, sólo se remiten a los términos previamente establecidos en los artículos 124 y 125 del decreto ley 170 de 1993, antes mencionados, para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, por tratarse igualmente del pago de tal impuesto referido a aquellos casos en los que el contribuyente alegue haber incurrido en pérdida por razón de la aplicación de la fórmula para la estimar el mismo que prevé el numeral 2 del artículo 699 del Código Fiscal.

Para una mejor ilustración de la figura de la potestad reglamentaria, nos permitimos citar las palabras que sobre el tema de la facultad reglamentaria expresó el Dr. José Dolores Moscote en su obra titulada Derecho Constitucional Panameño:

“El ejercicio de la potestad reglamentaria es la piedra de toque de la lealtad del ejecutivo a la intención de la Ley. Reglamentar, desenvolver, las pautas que esta ha señalado requiere un cuidadoso estudio de las circunstancias y necesidades que determinaron su expedición; requiere ante todo, que el presidente esté constantemente dispuesto a pagarle a la ley el tributo que ella merece dentro de las posibilidades de un régimen de escrupulosa legalidad. El decreto reglamentario no puede ser fácil válvula de escape de la arbitrariedad, que es todo acto pensamiento, por razonable que parezca, que contraríe la letra o la mente, de la Ley. El presidente, dentro de la potestad reglamentaria, goza, indudablemente, de cierta facultad discrecional

enderezada, desde luego, a extraer de la voluntad legislativa todas las virtualidades de bien que generalmente ella contiene, pero debe guardarse mucho, a este respecto, de no extralimitarse en sus funciones, asumiendo conscientemente el papel del legislador.

'La reglamentación debe ceñirse al pensamiento, sin desvirtuarlo; debe dirigirse a respaldar su autoridad, no a menguarla, debe concretarse a lo indispensable, y nada más, como que su fin ha de ser buscar la verdadera efectividad en orden a la ejecución de las leyes. Casos ya reglamentados por el mismo legislador en toda su amplitud y con claridad, que no ofrezcan dudas ni dificultades para su ampliación en la práctica, no pueden ser objeto de la facultad reglamentaria ejecutiva. Llenar los vacíos, facultar el cumplimiento de la voluntad legislativa, dictando las reglas convenientes para que sea realizada en toda su extensión, esa y no otra, es la esfera que al ejecutivo se indica en esta materia de suyo delicada, pues lleva fácilmente a una peligrosa extralimitación de funciones, que anula o varia la obra del cuerpo legislativo nacional.' (5)
Francisco de Paula Pérez. Derecho Constitucional Colombiano, pág. 313.

Lo anteriormente transcrito resume con nítida claridad la mejor doctrina del derecho público en cuanto a la potestad reglamentaria del ejecutivo. El jefe de éste puede tener una política administrativa tan personal como quiera; puntos de vista acerca de la conducción de los negocios públicos del Estado, radicalmente opuestos o contrarios a los principios. Lo más que puede hacer es usar sus atribuciones de colaborar en la formación de las leyes para que el cuerpo legislativo vote las que se

conformen con su política y sus particulares principios. Es el camino que siguen los presidentes respetuosos de la ley, sabedores de que la ciudadanía tiene derechos administrativos que hacer valer ante los tribunales de la jurisdicción contenciosa." (Universidad de Panamá. Edición Conmemorativa del XXV Aniversario. Imprenta Nacional. Panamá. 1960, págs. 416 - 417).

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia fechada 29 de octubre de 1991 señaló lo siguiente con relación a la potestad reglamentaria:

"La potestad reglamentaria de las leyes posee una serie de límites que se derivan tanto del principio constitucional de 'la reserva de la ley' como de la naturaleza de los reglamentos, particularmente los reglamentos de ejecución de la ley, que están subordinados a ésta.

Hay que señalar, en primer término, que de acuerdo con el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, el Presidente de la República y el Ministro respectivo pueden reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento. Debe existir, pues, una necesidad de reglamentación para facilitar la ejecución de la Ley. Mientras más detallada sea la ley, menor será la necesidad de reglamentarla para asegurar su cumplimiento ya que, en este caso, la ley contiene los pormenores que se requieren para su cumplimiento y poco podrá agregar el reglamento. Por el contrario, la potestad reglamentaria tendrá mayor extensión cuando la ley, por ser de concisa o parca redacción, requiere que se detalle con mayor precisión y concreción los elementos necesarios para su cumplimiento. Como lo ha expresado el tratadista colombiano Jaime Vidal Perdomo 'la expresión de la potestad reglamentaria ...es inversamente proporcional a la extensión de la Ley' (Derecho Administrativo, novena edición,

Editorial Temis, Bogotá, 1987, pág. 38).

Los límites de la potestad reglamentaria pueden ser de carácter formal o de índole material. Los primeros atañen a la competencia para dictar el reglamento, al respeto por las normas de superior jerarquía, sobre todo a la Constitución y a las leyes, según se prevé en el artículo 15 del Código Civil, y al respecto por el procedimiento legal para la elaboración y promulgación de los reglamentos. Los límites materiales hacen relación con la limitación de la potestad discrecional de reglamentar las leyes, que debe ejercerse en interés público y no con abuso o desviación de poder; a la materia que puede ser objeto del reglamento, entendiéndose que el mismo 'está ordenado inicialmente al propio campo de funciones que la administración tiene atribuidas en el concierto público. (Eduardo García Enterría y Tomás Ramón Fernández, ob., cit., pág. 216) y también se refiere a la irretroactividad de los reglamentos, en virtud del principio previsto en el artículo 43 de la Constitución, que si bien se refiere a las leyes, a fortiori es aplicable a los reglamentos, que están subordinados a las leyes..." (Registro Judicial de octubre de 1991, pagina 145).

En opinión de esta Procuraduría, el primer y segundo párrafo del artículo 133-f, acusados de ilegales por el demandante, fueron dictados precisamente en virtud de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo, con la finalidad de desarrollar los preceptos consagrados en el Código Fiscal, precisarlos, crear los medios para su ejecución y dictar las medidas para su cumplimiento. Ello es así, toda vez que, según antes se ha dicho, los mismos se limitan a establecer los términos con los cuales cuenta el contribuyente para solicitar la no aplicación cálculo alterno del impuesto sobre

la renta, figura previamente creada a través de la ley 6 de 2 de febrero de 2005, antes mencionada, por lo cual los párrafos acusados no modifican ni el texto ni el espíritu de dicha Ley; razón por la que este Despacho es del criterio que los cargos de ilegalidad señalados por la parte actora con relación a los artículos 699, 700 y 753 carecen de asidero jurídico.

Por todo lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO SON ILEGALES los párrafos primero y segundo del artículo 133-f del decreto ejecutivo 170 de 1993, subrogado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005 y, por tanto, se desestimen las pretensiones de la parte demandante.

III. Pruebas.

Se aduce el expediente administrativo relacionado con el acto impugnado que reposa en los archivos de la institución demandada.

IV. Derecho.

No se acepta el invocado por el demandante.

Del Señor Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General