

18 de noviembre de 2004

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad.**

Concepto.

El **Licenciado Tomás Herrera**, en su propio nombre y representación, para que se declare nulo, por ilegal, **el literal a), incluyendo el numeral 2, del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.**

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

Con el respeto acostumbrado acudimos ante esa Augusta Corporación de Justicia, con la finalidad de emitir nuestro concepto jurídico, en relación con la demanda contencioso administrativa de nulidad, interpuesta por el Licenciado Tomás Herrera, descrita en el margen superior del presente escrito.

Como es de su conocimiento, en este tipo de procesos actuamos en interés de la ley, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5, numeral 3, Libro Primero, de la Ley N°38 de 31 de julio de 2000, que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración.

I. En cuanto a la pretensión

El demandante solicita a los señores Magistrados que integran el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que declaren nulo, por ilegal, el literal a, incluyendo el numeral 2, del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamenta las disposiciones del Código Fiscal referente al Impuesto sobre la Renta, promulgado en la Gaceta

Oficial No. 22,412 del 12 de noviembre de 1993, que a la letra establece:

"Artículo 27: Formación de fondos para jubilaciones, pensiones y otros beneficios.

Las asignaciones para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores, podrán ser deducidas como gastos por el contribuyente en cualquiera de los siguientes casos:

a) cuando los planes de su constitución y administración:

1) ...

2) se constituyan mediante un fideicomiso exclusivamente con tal propósito y sea administrado de manera ajena a las actividades regulares de la empresa."

II. Las disposiciones legales que se estiman infringidas y el concepto de la violación, son los que a seguidas se copian:

Según el demandante, se infringen los artículos 4, 6 y 7 de la Ley No. 10 de 16 de abril de 1997, que son del tenor literal siguiente:

"Artículo 4: Los planes deberán ser emitidos y administrados por bancos de licencia general, incluyendo el Banco Nacional de Panamá, por compañías de seguros autorizadas para operar en el país, por fideicomisos constituidos de conformidad con las leyes de la República de Panamá que sean administrados por empresas con licencia fiduciaria expedida por la Superintendencia de Bancos o por administradores de inversión registrados en la Comisión Nacional de Valores..."

- o - o -

"Artículo 6: Cuando se trate de aportes individuales provenientes de planes individuales, la porción deducible de los aportes anuales, no podrá ser superior al diez por ciento (10%) del ingreso bruto anual del contribuyente,

ya sea que estos aportes se hagan a uno o más planes.”

- o - o -

“Artículo 7: Los empleadores podrán deducir los aportes que hagan a los fondos en beneficio de sus trabajadores, hasta el equivalente a la suma que de conformidad con el artículo anterior, pueden deducir de sus aportes personales los trabajadores beneficiados.”

- o - o -

Según el Licenciado Tomás Herrera Díaz, los artículos arriba transcritos, se violan en el concepto de violación directa por omisión, al obviar el acto acusado los requerimientos legales, permitiendo que los aportes sean deducibles con el cumplimiento del mero y simple requisito que los trámites se constituyan mediante un fideicomiso exclusivamente con tal propósito y sea administrado de manera ajena a las actividades regulares de la empresa, lo que implica además la falta de fiscalización y regulación de la Comisión Nacional de Valores.

Acota además, que si al momento de expedir la norma reglamentaria acusada de ilegal, el Órgano Ejecutivo hubiere considerado lo dispuesto en el artículo 6, no hubiese dispuesto la deducción ilimitada que consagró, aunado a que por razones de principio un Decreto Ejecutivo no puede rebasar los límites de la ley, como ocurre en este caso.

De igual forma se aduce como violado el primer inciso del artículo 697 del Código Fiscal, reformado por el artículo 17 de la Ley 10 de 1993, transcrito en el libelo de la demanda.

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Corresponde a esta Procuraduría, exponer su criterio u opinión, respecto a las posibles infracciones a los textos de las normas citadas, previa exposición del acto acusado de

ilegal y de las disposiciones infringidas y sus conceptos, el cual externamos de inmediato.

Este Despacho considera que le asiste la razón al demandante cuando señala que es ilegal el literal a), incluyendo el numeral 2 del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamenta las disposiciones del Código Fiscal referente al impuesto sobre la renta, promulgado en la Gaceta Oficial No. 22412 de 12 de noviembre de 1993.

Tal y como aduce el demandante, la potestad reglamentaria concedida al Órgano Ejecutivo, sólo puede ser ejercida dentro de los límites señalados por la Ley a reglamentar, de forma tal que no se pueden crear impuestos o establecer deducciones no previstas en la legislación fiscal, por vía de un Decreto, creando supuestos distintos a los necesarios para su cumplimiento, de conformidad con el texto y el espíritu de la Ley.

En relación con este tema los Magistrados que integraban la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia de 31 de octubre de 1994, concluyeron en lo siguiente:

"A juicio de la Sala le asiste la razón a la demandante y al señor Procurador de la Administración porque el literal a) del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, que se impugna, pretende modificar una norma de superior jerarquía como lo es la Ley, agregando, como en efecto lo hace, una entidad más al grupo de entidades encargadas de dar la aprobación a los planes para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores.

En relación con el tema de la 'Jerarquía de las Fuentes de Derecho' como presupuesto básico del Derecho

Administrativo, el tratadista Fernando Garrido Falla afirma que:

'...para solucionar el problema de la jerarquía de las fuentes, es el de la propia jerarquía del órgano estatal que dicta la norma. A estos efectos debe establecerse, aparte, claro está, la primacía de la Constitución, en primer lugar, la subordinación de las disposiciones administrativas (fuentes de la Administración), señalándose dentro de estas últimas la mayor jerarquía de las leyes orgánicas respecto de las ordinarias. En segundo lugar, y dentro ya de las fuentes de la Administración, debe jugarse con dos reglas: 1. a mayor jerarquía que dicta la norma administrativa, corresponde mayor rango formal de la norma dictada (así un reglamento aprobado por Decreto tiene mayor rango jurídico que una disposición reglamentaria dictada por orden Ministerial; ésta no podrá nunca contradecir a aquél; 2. Las normas reglamentarias de las entidades de carácter público integradas en el Estado no pueden contradecir el derecho Estatal'. (GARRIDO FARRA Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Vol.I Parte General. Undécima Edición. Editorial Tecnos. España, 1989. página 173)...

En nuestro ordenamiento jurídico la jerarquía de las leyes está establecida en el artículo 757 del Código Administrativo en el cual se expresa claramente que la ley prevalece sobre los reglamentos.

Es evidente que se infringen las normas legales citadas por el demandante, al establecer precisamente el artículo 6 de la Ley No. 10 de 16 de abril de 1993, una limitante, cuando establece que las sumas aportadas individualmente a planes privados de jubilación, no pueden exceder el 10% del ingreso bruto anual del contribuyente.

Previsión similar la encontramos en el artículo 7 de la Ley in comento, cuando dispone que los empleadores podrán

deducir los aportes que hagan a los fondos en beneficio de sus trabajadores hasta el equivalente a la suma que de conformidad con el artículo anterior, pueden deducir de sus aportes personales los trabajadores beneficiados. Es decir el 10% del ingreso bruto anual, lo cual no fue considerado por el Ejecutivo, al momento de expedir la norma reglamentaria, acusada de ilegal, que contiene una deducción ilimitada, siendo evidente que rebasa los límites establecidos en ley.

De la forma expuesta contestamos el traslado de la Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, interpuesta por el Licenciado Tomás Herrera, quien solicita se declare nulo, por ilegal, el numeral 2, del literal a, del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1973, "Por el cual se reglamentan las disposiciones del Código Fiscal sobre Impuesto sobre la Renta, promulgado por el Ministerio de Hacienda y Tesoro en la Gaceta Oficial No. 22,412 de 12 de noviembre de 1993.

V. Pruebas: Aceptamos la presentada.

Del Señor Magistrado Presidente,

**Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración**

AMdeF/mcs

Mgter. Manuel A. Bernal H.
Secretario General, a.i.