REPÚBLICA DE PANAMÁ

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Vista Número 532

Panamá, 16 de octubre de 2014

Advertencia de ilegalidad.

Concepto

La firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, actuando en representación de **Desarrollo Golf Coronado, S.A.**, solicita que se declare nulo, por ilegal, el artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011, emitido por el **Tribunal Administrativo Tributario**.

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

Acudo ante usted de conformidad con el numeral 9 del artículo 5 de la Ley 38 de 2000, con la finalidad de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración respecto de la advertencia de ilegalidad descrita en el margen superior.

I. Breves antecedentes del caso.

Según se desprende de las constancias del expediente administrativo, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas procedió a examinar las declaraciones de renta del contribuyente Desarrollo Golf Coronado, S.A., correspondientes a los años 2008, 2009 y 2010. Culminado el examen, se estableció que esas declaraciones de renta tienen deficiencias comprobadas que aumentan la renta gravable para estos periodos fiscales (Cfr. foja 68 del expediente administrativo).

Producto de esa situación, la Dirección General de Ingresos mediante la Resolución 201-84 de 4 de enero de 2012, expidió una liquidación adicional a nombre de la advirtiente, por las deficiencias encontradas en sus declaraciones del impuesto sobre la renta para los años ya expresados (Cfr. fojas 68 a 74 del expediente administrativo).

Inconforme con tal decisión, la afectada presentó un recurso de reconsideración en su contra, mismo que fue decidido a través de la Resolución 201-4979 de 20 de abril de 2012, confirmándose en todas sus partes la resolución recurrida; por lo que el 17 de mayo de 2012 acudió en grado de apelación ante la Tribunal Administrativo Tributario y, una vez culminada la fase probatoria, actuando con fundamento en el artículo 162 de la Ley 8 de 2010, solicitó el 30 de julio de 2013 la celebración de una audiencia (Cfr. fojas 75 a 86, 176, 462 y 463 del expediente administrativo).

Estando en estado de decidir dicho proceso, la sociedad Desarrollo Golf Coronado, S.A., interpuso ante la Sala la advertencia de ilegalidad que ahora ocupa nuestra atención (Cfr. fojas 1 a 7 del expediente judicial).

II. Advertencia de ilegalidad.

La apoderada judicial de Desarrollo Golf Coronado, S.A., advierte la ilegalidad del artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011, dictado por el Tribunal Administrativo Tributario, mediante el cual se dispone lo siguiente:

> "**ARTÍCULO 60. AUDIENCIA DE OFICIO O A SOLICITUD DE PARTE**: En caso de estimarlo necesario para mayor entendimiento del caso, el Magistrado Ponente, antes de preparar el proyecto de decisión, de oficio o a petición de parte, podrá convocar a una audiencia con la participación tanto del recurrente, como de un Abogado representante de la Dirección General de Ingresos.
>
> Esta audiencia se celebrará una vez haya concluido la fase probatoria.
>
> Será obligatorio que a dicha diligencia asistan los demás Magistrados del Tribunal. En todo caso, la audiencia se celebrará con la concurrencia de dos Magistrados." (Cfr. páginas 23 y 24 de la Gaceta Oficial 26,984-A de 1 de marzo de 2012)

De acuerdo con lo que al efecto señala la advirtiente Desarrollo Golf Coronado, S.A., dicha norma será aplicada por el Tribunal Administrativo Tributario al resolver el recurso de apelación interpuesto por ella en contra de la

Resolución 201-84 de 4 de enero de 2012 emitida por la Dirección General de Ingresos, dentro del procedimiento administrativo relativo a la liquidación adicional que guarda relación con las deficiencias encontradas en sus declaraciones de renta correspondientes a los años 2008, 2009 y 2010.

III. Disposiciones que se aducen como infringidas.

La sociedad recurrente aduce que la norma reglamentaria cuya ilegalidad advierte infringe de las siguientes disposiciones de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010:

A. El artículo 156, el cual crea el Tribunal Administrativo Tributario y le señala su competencia (Cfr. fojas 4 y 5 del expediente judicial);

B. El artículo 162, de acuerdo con el cual el Magistrado Ponente, antes de preparar el proyecto de decisión, de oficio o a petición de parte, podrá convocar a una audiencia con la participación tanto del recurrente, como de un abogado de la Dirección General de Ingresos y los demás Magistrados del Tribunal (Cfr. fojas 5 y 6 del expediente judicial); y

C. El artículo 164, norma que dispone que la tramitación de los recursos de apelación sometidos a la consideración del Tribunal Administrativo Tributario se llevarán a cabo de acuerdo con las normas del procedimiento fiscal ordinario establecido en el Código Fiscal y en los vacíos que éste tenga se aplicará la Ley 38 de 2000 (Cfr. foja 6 del expediente judicial).

IV. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

La advertencia en estudio ha sido promovida por la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, actuando en nombre y representación de la sociedad Desarrollo Golf Coronado, S.A., para que el Tribunal se pronuncie sobre la legalidad del artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011, dictado por el Tribunal Administrativo Tributario (Cfr. fojas 3 y 4 del expediente judicial).

Al sustentar su pretensión, la accionante aduce que el artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011 vulnera los artículos 156, 162 y 164 de la Ley 8 de 2010, ya que fue expedido por el Tribunal Administrativo Tributario, quien, a su criterio, no es el ente competente para dictar el marco procedimental en materia tributaria; que la disposición señala limitantes para la celebración de la audiencia, como lo es que la misma sólo podrá celebrarse una vez haya concluido la fase probatoria; que deberá estar precedida por dos Magistrados que integran el Tribunal; y que no toma en consideración que la tramitación del recurso de apelación se rige por el procedimiento ordinario establecido en el Código Fiscal, y en caso de vacíos, por la Ley 38 de 2000 (Cfr. fojas 4 a 6 del expediente judicial).

Antes de emitir nuestro concepto en torno a la advertencia de ilegalidad en estudio, este Despacho considera oportuno destacar, para los efectos del análisis correspondiente, que el actor ha identificado como objeto de su demanda una disposición adjetiva que establece el procedimiento a seguir en algunas de las audiencias que se celebren ante el Tribunal Administrativo Tributario, en aquellos supuestos en que éstas se estimen necesarias para un mayor entendimiento del caso. Por consiguiente, se trata de una norma de carácter procedimental que no es susceptible de ser objeto de un análisis a través de la vía de la advertencia, situación que ya fue advertida por el Magistrado Sustanciador mediante Auto de 10 de febrero de 2014, cuando dispuso no admitir la advertencia antes descrita, ya que, en su opinión, la misma no cumplía con el requisito contenido en el artículo 73 de la Ley 38 de 2000 y lo establecido en la jurisprudencia de la Sala, en cuanto a la necesidad de cumplir con los requisitos mínimos para su admisibilidad (Cfr. fojas 69 a 71 del expediente judicial).

Aun cuando el resto de la Sala al decidir sobre la apelación interpuesta por la advirtiente en contra del mencionado Auto de 10 de febrero de 2014 dispuso revocar dicha resolución por considerar, entre otros argumentos, que la solicitud de audiencia establecida en el artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de

julio de 2011, adoptado por el Tribunal Administrativo Tributario, cito: “constituye un medio de defensa del contribuyente reconocido de manera expresa en el artículo 162 de la Ley 8 de 2010, por lo que el mismo es de gran importancia y relevancia para el trámite del proceso y, por lo tanto, para resolver el fondo del mismo tal como lo prevee el artículo 73 de la Ley 38 de 2000”, criterio con el cual concuerda esta Procuraduría, no puede perderse de vista que de acuerdo con la jurisprudencia que sobre esta materia han desarrollado tanto el Pleno como la Sala, las normas de naturaleza adjetiva, categoría en la que se ubica el artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011, advertido de ilegal, no pueden ser objeto de este tipo de recurso. Así aparece claramente establecido en las Resoluciones de 13 de junio de 2013 y 7 de marzo de 2014, en las que se indica lo siguiente:

> “El Lic. …, en representación de …, ha promovido una advertencia de ilegalidad contra el artículo 45 del Acuerdo N° 13 de 2011 (G.O. 26831-A de 19 de julio de 2011, tal como fue reformado por el artículo 2 del Acuerdo N° 02-2012 (G.O. 26964 de 2 febrero de 2012), ambos emitidos por el Tribunal Administrativo Tributario.
>
> El suscrito Sustanciador procede inmediatamente a revisar el escrito contentivo de la advertencia de ilegalidad a fin de determinar si cumple con los requisitos establecidos por el ordenamiento procesal patrio y la jurisprudencia emitida al respecto.
>
> Sobre este particular, resulta procedente transcribir las normas que definen y establecen la procedencia de la advertencia de ilegalidad, nos referimos a los artículo 73 y 201 al numeral 9 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, veamos:
>
> ...
>
> De lo anterior, se puede deducir que no cualquier norma reglamentaria o acto administrativo pueden ser advertidos de ilegalidad, sino sólo aquellos que a la hora de su aplicación resuelven el fondo de la causa. De manera que como requisito indispensable para admitirse este tipo de incidencia, se requiere que las normas o acto advertido sean de aquellos cuya aplicación en el proceso decidiría el fondo de la causa.

En ese sentido, se observa que la norma reglamentaria advertida por el Lic. … no se aplicaría para resolver el fondo del recurso de apelación (que viene a ser el fondo de la causa administrativa), sino que se trata de un precepto que reglamenta el trámite del recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario. Para mejor sustento del criterio planteado, se procede a transcribir la disposición advertida de ilegalidad, cual es el artículo 45 del Acuerdo N° 13 de 2011, reformado por el artículo 2 del Acuerdo 02-2012, veamos:

…

Queda claro entonces que la disposición advertida de ilegalidad contiene aspectos de procedimiento del recurso de apelación, más no viene a constituir una norma que va a decidir el fondo del proceso.

Y es que la improcedencia de las advertencias contra normas de contenido procesal o más bien de trámite, cobra sentido lógico jurídico, por el hecho que si en el curso de un proceso, se advierte de ilegal una norma reglamentaria de contenido procedimental, conllevaría a su paralización, resultando contrario a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 73 de la Ley 38 de 2000, que señala que la autoridad debe continuar con el trámite respectivo hasta colocar el expediente en estado de decidir el fondo.

Como quiera entonces, que la norma advertida de ilegalidad no será aplicada para decidir el fondo del proceso, el Suscrito Sustanciador procederá a no admitir la misma…" (El resaltado es nuestro)

- 0 – 0 -

"La Resolución apelada la constituye la Providencia de 13 de junio de 2013, mediante la cual no se admite la Advertencia de Ilegalidad contra el artículo 45 del Acuerdo No.13 de 2011, tal como fue reformado por el Artículo 2 del Acuerdo No. 02-2012, ambos emitidos por el Tribunal Administrativo Tributario.

…

III. <u>DECISIÓN DEL TRIBUNAL DE APELACIÓN:</u>

Atendiendo las consideraciones del apelante, el resto de los Magistrados que integran esta Sala, consideran necesario hacer las siguientes observaciones:

La apelación a la providencia que no admite la advertencia de ilegalidad se basa fundamentalmente en que la parte apelante considera que dichas

advertencias también pueden interponerse contra normas procesales no sólo contra normas sustantivas, ya que ésta tiene una relevancia importante al momento de resolver e influyen en la resolución de un proceso, por eso, a su criterio pueden ser objeto de advertencias de ilegalidad.

La disposición advertida de ilegal, es decir, el artículo 45 del Acuerdo No.13 de 2011, reformado por el artículo 2 del acuerdo 02-2012, señala:

...

Para tales efectos, es necesario transcribir lo que indica el artículo 73 de la Ley 38 de 2000:

…

De lo expresado en la normativa que rige para tales efectos, se colige que la norma que sea advertida de ilegal debe poder ser aplicada para resolver el proceso. Sobre este tema en particular, han sido innumerables los pronunciamientos que ha sostenido el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, tanto de las advertencias de constitucionalidad como de ilegalidad, en las cuales se sostiene que resulta evidente que **si el objeto de la consulta recae sobre normas de naturaleza adjetiva, concernientes a la ritualidad procesal o que regulan alguna de las etapas procesales, el efecto inevitable sería la paralización del proceso integralmente, resultando vulnerado así el mandato constitucional o legal que dispone sustanciarlo hasta el momento de dictar sentencia**.

En ese sentido, el Pleno de la Corte ha manifestado en Resolución Judicial de 16 de junio de 2003, que:

> '...El Pleno ha señalado que para la admisión de la consulta a trámite, resulta necesario que las normas que hayan de ser aplicadas sean, en efecto, normas sustantivas idóneas para decidir la causa y, excepcionalmente, normas de contenido procesal cuando la misma le ponga fin a la causa o imposibilite su continuación. Dentro de este contexto, por lo tanto, para el Pleno resulta evidente que las normas que han de ser aplicadas por el Juzgador deben ser aquellas que guarden relación con la decisión de la pretensión procesal, por lo que deben limitarse a aquellas disposiciones que otorguen a sus titulares un derecho subjetivo o impongan obligaciones, y no así aquellas normas que gobiernen el

> proceso, como aquellas que se refieran a la organización de los tribunales, fijen jurisdicción o competencia, establezcan términos y, en general, aquellas que gobiernen la conducción o el contenido de las resoluciones mediante las cuales se decida una pretensión, así como las normas que regulan el contenido de la sentencia (al respecto véanse sentencias de 30 de diciembre de 1996, 14 de enero de 1997, 19 de enero de 1998 y de 5 de junio de 1998).'
>
> Ante tales circunstancias, lo que corresponde en derecho es CONFIRMAR la no admisión de la advertencia de ilegalidad promovida, toda vez que las normas que se advierten de ilegales no son aplicables para resolver o decidir el fondo del proceso, sino que, por el contrario, son normas procedimentales que no serán utilizadas para estos efectos.
>
> En consecuencia, el resto de los Magistrados de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, CONFIRMAN la Providencia de 13 de junio de 2013, y por tanto, NO ADMITEN la Advertencia de Ilegalidad presentada por el Lcdo. …, en representación de …, contra el artículo 45 del Acuerdo No.13 de 2011, tal como fue reformado por el Artículo 2 del Acuerdo No. 02-2012, ambos emitidos por el Tribunal Administrativo Tributario." (El destacado es de la Procuraduría)

Por todo lo antes expuesto, este Despacho solicita que se declare **NO VIABLE** la advertencia de ilegalidad presentada por la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, para que se declare nulo, por ilegal, el artículo 60 del Texto Único del Acuerdo 13 de 5 de julio de 2011, emitido por el Tribunal Administrativo Tributario.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Licenciado Nelson Rojas Avila
Procurador de la Administración, Encargado

Magíster Indira Triana de Muñoz
Secretaria General, Encargada