

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
FALLO
(De 30 de marzo de 2006)**

Mag. Ponente: Winston Spadafora F.

El licenciado TOMAS HUMBERTO HERRERA, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado demanda contencioso administrativa de nulidad, con el fin de que se declare nulo, por ilegal, el *numeral 2 del literal a) del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993*, “Por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal”.

Panamá, treinta (30) de marzo de dos mil seis (2006)

VISTOS:

El licenciado TOMAS HUMBERTO HERRERA, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado demanda contencioso administrativa de nulidad, con el fin de que se declare nulo, por ilegal, el *numeral 2 del literal a) del artículo 27, del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993*, “Por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal”.

I. CONTENIDO DEL ARTICULO REGLAMENTARIO DEMANDADO

El numeral 2 del literal a) del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, es del tenor siguiente:

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.

Las prestaciones que reciban los beneficiarios conforme a este tipo de plan privado estarán sujetas al impuesto sobre la renta”.

II. ARGUMENTOS DEL DEMANDANTE

El demandante sostiene, que el texto reglamentario impugnado infringe los artículos 4, 6 y 7 de la Ley No. 10 de 1993, que regula de manera especial los llamados Fondos Privados de Jubilación, y el artículo 697 del Código Fiscal.

La parte demandante explica el concepto de las violaciones endilgadas bajo un mismo eje argumental: que el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, siendo una norma reglamentaria del Código Fiscal, no puede contravenir, o traspasar el ámbito jurídico de la Ley que le sirve de marco, ni de ninguna otra norma jurídica de rango legal.

En ese sentido señala, que el artículo 27 del Decreto No. 170 de 1993, en su parte impugnada, **contraviene la limitante establecida en la Ley No. 10 de 1993**, en cuanto a que:

- las sumas aportadas individualmente a planes privados de jubilación, no podían exceder el 10% de ingreso bruto anual del contribuyente, y
- los empleadores podían deducir los aportes que hagan a los fondos en beneficio de sus trabajadores, hasta el 10% del ingreso bruto anual.

A juicio del demandante, esa previsión legal ha sido claramente rebasada por el texto reglamentario, que establece que se pueden deducir como gastos del *contribuyente* (entiéndase empleador), “TODAS” las

sumas aportadas a fondos privados de jubilación “SIN LÍMITE DE SUMA”, si esos planes de jubilación son constituidos mediante un fideicomiso con ese propósito exclusivo, y administrados de manera ajena a las actividades de la empresa.

En virtud de ello, solicitó a la Sala Tercera que declare la ilegalidad del texto reglamentario impugnado.

III. INFORME DE ACTUACION DE LA AUTORIDAD DEMANDADA

De acuerdo al trámite correspondiente, se corrió traslado de la demanda al Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de que rindiera un informe explicativo de actuación, lo que se configuró a través de la Nota No. 201-01-633 de 20 de agosto de 2004, suscrita por la Directora General de Ingresos (fojas 97-100 del expediente), en la que manifestó que el texto demandado no violaba el ordenamiento jurídico.

En este contexto, la autoridad señaló básicamente lo siguiente:

“En primer lugar, el primer párrafo del artículo 27 del Decreto 170/93 , genéricamente establece, sin límites ni porcentajes, que son deducibles como gasto, las asignaciones para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores.

.....
La disposición en estudio, recoge la tradición jurídica del artículo 37 del Decreto 60 de 1965 (reglamentario del Impuesto sobre la Renta y de la Ley 9 de 1964, llamada Reforma Tributaria) y la política constitucional del Estado de procurar una relación del capital y el trabajo bajo la premisa de brindar un mínimo de protección estatal en beneficio de los trabajadores y de la justicia social, que, precisamente, consagran los artículos 74 y 75 de la actual Constitución Nacional. Con esa concepción, se viene a reconocer como deducible para la determinación del impuesto sobre la renta, a las asignaciones para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores, ya sea que no se encuentren establecidas expresamente por la Ley formal vigente, o bien obviando la discusión de si son necesarias para la producción de la renta o la conservación de la fuente generadora de la misma, pero siempre y cuando brinden un mínimo de

protección estatal en beneficio de los trabajadores y de la justicia social, que bien pueden originarse en convenciones colectivas o contratos de trabajo, por ejemplo, y distintos al contemplado en la Ley 10 de 1993.

En segundo lugar, tanto la vieja reglamentación del Decreto 60/65 así como la contenida en el Decreto 170/93 tendían y tienden a garantizar o asegurar que tales fondos respondan ciertamente a derechos y garantías mínimas a favor de los empleados o trabajadores, y a una comprensible y razonable cautela de que tales fondos o reservas no se desvíen o conviertan en meras figuras o sofismas para la elusión de tributos y burla al sacrificio fiscal de la sociedad y de los supuestos trabajadores beneficiarios. Ello explica y fundamenta los parámetros que el artículo 27 contenía y aún contiene, amén de que los mismos se conjugan plenamente con el principio de facilidad o comodidad en la identificación de los gastos deducibles y la determinación del impuesto o tributo causado.”

Termina por indicar, que el texto demandado debe ser entendido en su justa dimensión lógica-jurídica, pues entraña nobleza constitucional y social, y coadyuva a una sana y expedita administración tributaria.

IV. OPINION DE LA PROCURADURIA DE LA ADMINISTRACION

La Procuradora de la Administración emitió dictamen en relación a la pretensión del recurrente, a través de la Vista Fiscal No. 638 de 18 de noviembre de 2004. En la citada opinión, visible a fojas 101-107 del expediente, la agente colaboradora de la instancia consideró que el acto impugnado era violatorio del orden legal.

A tal efecto, el Ministerio Público subrayó que el texto reglamentario expedido por el Ejecutivo, contiene una deducción *ilimitada* para el contribuyente, en lo que concierne a los fondos de jubilación para los trabajadores, constituidos mediante un fideicomiso exclusivo para ese propósito, contraviniendo lo dispuesto en la Ley 10 de 1993, que establece la limitante de que las deducciones por sumas aportadas individualmente a

planes privados de jubilación, no pueden exceder el 10% del ingreso bruto anual del trabajador, **y que los empleadores pueden deducir los aportes que hagan a los fondos de jubilación, en beneficio de sus trabajadores, pero también hasta el 10% de ingreso bruto anual.**

De acuerdo con lo expresado, el Ministerio Público concluye que el texto reglamentario es violatorio de las normas que se invoca en la demanda, razón por la cual, solicita que se acceda a lo pedido por el demandante.

V. EXAMEN DE LA SALA TERCERA

Una vez surtidos los trámites de Ley, la Sala Tercera procede a resolver el mérito del asunto, previas las siguientes consideraciones:

1. Cuestión Previa: la modificación del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.

Esta Superioridad considera importante destacar, que el texto reglamentario impugnado, hace parte del **Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993**, dictado por el Organo Ejecutivo, **con el fin de reglamentar las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal.**

Cabe indicar en ese sentido, que el **artículo 697 del Código Fiscal**, mismo que contempla los principios generales que deben ser aplicados para los efectos de las deducciones del Impuesto sobre la Renta, autorizó al Organo Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda y Tesoro, para que estableciera las normas reglamentarias de dichos principios. Así nace la

reglamentación contenida en el **Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993**, cuyo **artículo 27 literal a) numeral 2**, es objeto de impugnación ante esta Superioridad.

El Tribunal advierte no obstante, que en el curso de este proceso contencioso de nulidad, instaurado formalmente el 18 de junio de 2004, se expide la Ley 6 de 2 de enero de 2005, “Que implementa un Programa de Equidad Fiscal”, y que introdujo importantes reformas a las normas del Código Fiscal que regulan los impuestos nacionales, incluyendo el **Impuesto sobre la Renta**.

En ese contexto, el contenido del artículo 697 del Código Fiscal fue **reformado**, pero mantuvo la previsión de que el Organo Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, establecería las normas reglamentarias de los principios contenidos en el citado artículo 697 **ibidem**. De esta manera, se expide el **Decreto Ejecutivo No. 143 de 27 de octubre de 2005**, publicado en la Gaceta Oficial No. 25419 de 1º de noviembre de 2005, “Por el cual se modifica el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 que reglamenta las disposiciones del Impuesto sobre la Renta.”

Observa la Corte, que el Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005, en su **artículo 11, introdujo una modificación a la redacción y contenido del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993** (acto impugnado), cuyo texto quedó de la siguiente manera:

“Artículo 11: El artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, quedará así:

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 empleador cuando se constituyan mediante un fideicomiso exclusivamente con tal propósito y sea administrado de manera ajena a las actividades regulares de la empresa por entidades fiduciarias debidamente autorizadas y reguladas por la Ley 1 de 1984.

Los trabajadores podrán hacer por su propia cuenta aportes a los planes arriba indicados. La porción deducible a los aportes anuales de los trabajadores no podrá ser superior al diez por ciento (10%) de su ingreso bruto anual.

El beneficiario pagará el impuesto sobre la renta sobre el equivalente a los aportes que se hayan realizado al fondo al momento de recibido en su totalidad o cuando se comiencen a hacer efectivos los pagos periódicos del fondo."

Una detenida y atenta lectura del nuevo contenido del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, evidencia que, **para los efectos del análisis de la Corte en esta demanda de nulidad**, el cambio introducido sólo condensa en un párrafo, lo que antes constituía el literal a) numerales 1 y 2 del artículo 27 ibídem. Adicionalmente, se elimina el literal b) de dicho artículo, cuyo texto no fue acusado de ilegal.

Conforme a lo anterior, la Corte se ve precisada a concluir que:

- 1- la modificación introducida **no es sustancial, ni afecta la esencia de la previsión reglamentaria, en su aspecto impugnado;**
- 2- el nuevo texto sigue estableciendo la deducibilidad –sin límite-, del impuesto de renta, de aquellos “gastos” por parte del empleador, en concepto de asignaciones para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores, cuando se

constituyan mediante fideicomiso exclusivo para dicho propósito; y

- 3- que por consiguiente, no se ha producido en este caso el fenómeno de sustracción de materia, ya que subsiste la reglamentación demandada, y la Sala debe entrar a resolver el punto en litigio.

Cosa distinta hubiese acontecido, si el Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005, hubiese derogado o modificado de manera sustancial e íntegra la materia bajo análisis, en cuyo caso, el Tribunal tendría que reconocer la desaparición del objeto litigioso, conforme a lo previsto en el artículo 36 del Código Civil.

Adelantadas estas disquisiciones, la Sala Tercera procede a resolver el mérito de la controversia planteada.

2. Análisis del Tribunal

Como viene expuesto en la demanda, se arguye que el numeral 2 del literal a) del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 (ahora primer párrafo del artículo 27 ibídem), deviene ilegal, pues permite al empleador la deducción –sin límite-, en concepto de “gastos o erogaciones”, de las asignaciones a los fondos para jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores, siempre y cuando dichos fondos se constituyan mediante un fideicomiso exclusivo para tal propósito, y sea

administrado de manera ajena a las actividades regulares de la empresa, por entidades fiduciarias.

A juicio de la Corte, esta previsión reglamentaria efectivamente colisiona con el texto del artículo 7 de la ley 10 de 1993, norma que es del tenor siguiente:

"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, puedan deducir de sus aportes personales los trabajadores beneficiados:" (El destacado es nuestro)

La suma a que alude el texto citado ut supra, viene descrita en el artículo 6 de la misma Ley 10 de 1993, que establece lo siguiente:

"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..." (El destacado es nuestro)

De acuerdo al examen de la Sala Tercera, el primer párrafo del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, excede los límites de la potestad reglamentaria, desde el momento en que permite la deducibilidad sin límite, de las aportaciones de los empleadores a fondos de jubilación, pensión, etc., para sus trabajadores, cuando se constituyan mediante fideicomiso, pese a que la Ley 10 de 1993, que es una norma especial en la regulación de los fondos de jubilaciones privadas, y que complementa el artículo 697 del Código Fiscal, establece claramente un límite de deducibilidad, a un máximo de 10% del ingreso bruto anual del trabajador.

Conviene entonces la Corte, con la opinión del Ministerio Público, en el sentido de que el texto demandado es contrario a los artículos 6 y 7 de la Ley 10 de 1993, pero sólo en cuanto a la omisión de establecer el límite de deducibilidad al que nos hemos referido previamente.

En tales circunstancias, y como quiera que la violación emerge de manera clara, de la confrontación del texto reglamentario con el texto de rango legal, se aceptan los cargos de infracción a los artículos 6 y 7 de la ley 10 de 1993, y resulta innecesario, por motivos de economía procesal, el examen de los restantes cargos de ilegalidad.

Conviene reiterar, sin embargo, que la ilegalidad del texto reglamentario sólo recae en el primer párrafo del artículo 27 (modificado) del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, y concretamente en lo que respecta a la omisión de establecer el límite de deducibilidad al que nos hemos referido previamente.

En virtud de esta circunstancia, a fin de proteger y preservar el ordenamiento legal objetivamente considerado, y evitar el vacío normativo que según refirió la autoridad demandada, podría producirse ante la eventual declaratoria de ilegalidad del acto acusado, la Sala estima conveniente hacer uso de las facultades previstas en el artículo 206 numeral 2 de la Constitución Política, en el sentido de dictar una nueva disposición en reemplazo del párrafo declarado ilegal.

Es de recordar, que el artículo 206 de la Constitución Política, en su numeral 2, al referirse a las atribuciones legales de la Corte Suprema de Justicia, establece lo siguiente:

"Artículo 206: La Corte Suprema de Justicia tendrá, entre sus atribuciones constitucionales y legales, las siguientes:

2. La jurisdicción contencioso-administrativa respecto de los actos, omisiones, prestación defectuosa o deficiente de los servicios públicos, resoluciones, órdenes o disposiciones que ejecuten, adopten, expidan o en que incurran en ejercicio de sus funciones o pretextando ejercerlas, los funcionarios públicos y autoridades nacionales, provinciales, municipales y de las entidades públicas autónomas o semiautónomas. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia con audiencia del Procurador de la Administración, podrá anular los casos acusados de ilegalidad; restablecer el derecho particular violado; **estatuir nuevas disposiciones en reemplazo de las impugnadas y pronunciarse prejudicialmente acerca del sentido y alcance de un acto administrativo o de su valor legal. ..."** (Resalta la Sala).

De la norma constitucional citada se desprende, que la Sala Tercera de la Corte, como guardiana de la legalidad, al momento de declarar la ilegalidad de un precepto, puede estatuir nuevas disposiciones en reemplazo de las impugnadas, a lo que en efecto procede en este negocio.

En mérito de lo expuesto, la **Sala Tercera de la Corte Suprema**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

DECLARA QUE ES NULO, POR ILEGAL, el primer párrafo del artículo 27 (modificado) del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993. En reemplazo del párrafo cuya ilegalidad se declara, la Corte dicta una nueva disposición, por lo que el texto completo del artículo 27 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 143 de

2005, queda de la siguiente manera:

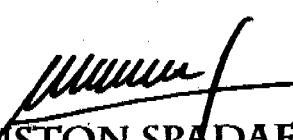
"Artículo 27. Formación de fondos para jubilaciones, pensiones y otros beneficios.

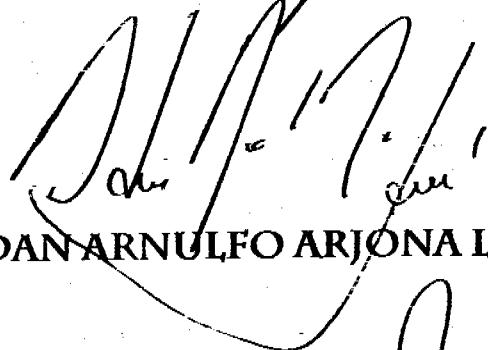
Las asignaciones para la formación de fondos para pagar jubilaciones, pensiones y otros beneficios similares a los trabajadores, podrán ser deducidas como gastos por el empleador, cuando se constituyan mediante un fideicomiso exclusivamente con tal propósito y sea administrado de manera ajena a las actividades regulares de la empresa por entidades fiduciarias debidamente autorizadas y reguladas por la Ley 1 de 1984. En este caso, la porción deducible de los aportes anuales no podrá ser superior al diez por ciento (10%) del ingreso bruto anual del trabajador.

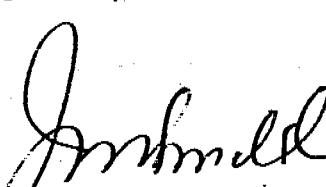
Los trabajadores podrán hacer por su propia cuenta aportes a los planes arriba indicados. La porción deducible a los aportes anuales de los trabajadores no podrá ser superior al diez por ciento (10%) de su ingreso bruto anual.

El beneficiario pagará el impuesto sobre la renta sobre el equivalente a los aportes que se hayan realizado al fondo al momento de recibido en su totalidad o cuando se comiencen a hacer efectivos los pagos periódicos del fondo."

NOTIFIQUESE Y PUBLIQUESE.


WINSTON SPADAFORA F.

 ADAN ARNULFO ARJONA L.  VICTOR L. BENAVIDES P.


JANINA SMALL
SECRETARIA