

REPÚBLICA DE PANAMÁ  
ASAMBLEA LEGISLATIVA  
LEGISPAN  
LEGISLACIÓN DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

*Tipo de Norma:* FALLO

*Número:* 211

*Referencia:* 211-99

*Año:* 2000

*Fecha(dd-mm-aaaa):* 16-05-2000

*Título:* ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD FORMULADA POR TILE & ROSAS, EN REPRESENTACION DE PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., CONTRA LOS ARTICULOS 9 Y 10 DEL DECRETO EJECUTIVO N° 89 DE 8 DE JUNIO DE 1993, QUE REGLAMENTA LA LEY 24 DE 1992.

*Dictada por:* CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - PLENO

*Gaceta Oficial:* 24095

*Publicada el:* 13-07-2000

*Rama del Derecho:* DER. CONSTITUCIONAL, DER. AMBIENTAL

*Palabras Claves:* Inconstitucionalidad de las leyes, Demanda de inconstitucionalidad, Sentencias y fallos judiciales, Sentencias, Bosques públicos

*Páginas:* 23

*Tamaño en Mb:* 1.826

*Rollo:* 510

*Posición:* 2638

# GACETA OFICIAL

ORGANO DEL ESTADO

AÑO XCVI

PANAMÁ, R. DE PANAMÁ JUEVES 13 DE JULIO DE 2000

Nº 24,095

## CONTENIDO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ENTRADA 211-99

FALLO DEL 16 DE MAYO DE 2000

"ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD FORMULADA POR TILE & ROSAS, EN REPRESENTACION DE PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., CONTRA LOS ARTICULOS 9 Y 10 DEL DECRETO EJECUTIVO Nº 89 DE 8 DE JUNIO DE 1993, QUE REGLAMENTA LA LEY 24 DE 1992." ..... PAG. 1

## AVISOS Y EDICTOS

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ENTRADA 211-99

FALLO DEL 16 DE MAYO DE 2000

PONENTE: MGDA. GRACIELA J. DIXON C.

ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD FORMULADA POR TILE & ROSAS, EN REPRESENTACIÓN DE PRODUCTOS DE PRESTIGIO, .S.A., CONTRA LOS ARTÍCULOS 9 Y 10 DEL DECRETO EJECUTIVO Nº 89 DE 8 DE JUNIO DE 1993, QUE REGLAMENTA LA LEY 24 DE 1992.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - PLENO

Panamá, dieciséis (16) de mayo de dos mil (2,000)

V I S T O S:

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia conoce del fondo de la advertencia de inconstitucionalidad propuesta por la firma forense Tile y Rosas actuando en representación de Falcon Security Investment, S.A. contra los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No.89 de 8 de

# GACETA OFICIAL

## ORGANO DEL ESTADO

Fundada por el Decreto de Gabinete N° 10 del 11 de noviembre de 1903

**LICDO. JORGE SANIDAS A.**  
**DIRECTOR GENERAL**

**LICDA. YEXENIA I. RUIZ**  
**SUBDIRECTORA**

**OFICINA**  
Avenida Norte (Eloy Alfaro) y Calle 3a. Casa N° 3-12,  
Edificio Casa Amarilla, San Felipe Ciudad de Panamá,  
Teléfono 228-8631, 227-9833 Apartado Postal 2189  
Panamá, República de Panamá  
**LEYES, AVISOS, EDICTOS Y OTRAS**  
**PUBLICACIONES**  
**NUMERO SUELTO: B/. 2.00**

Dirección General de Ingresos  
**IMPORTE DE LAS SUSCRIPCIONES**  
Mínimo 6 Meses en la República: B/. 18.00  
Un año en la República B/.36.00  
En el exterior 6 meses B/.18.00, más porte aéreo  
Un año en el exterior, B/.36.00, más porte aéreo

Todo pago adelantado.

junio de 1993 que reglamenta la Ley 24 de 23 de noviembre de 1992. Esta advertencia se presenta dado que en opinión del actor se infringen los artículos 179 numeral 14 y 48 de la Constitución Nacional.

Con fundamento en los artículos 710 y 711 del Código Judicial, se acumularon a ésta, las advertencias de inconstitucionalidad formuladas por la firma forense antes indicada, actuando en representación de Productos de Prestigio, S.A., Rosendo González, Percy Nuñez Jauregui, Grant Thornton Cheng y Asociados, Stimulus, S.A., Rodrigo Quiróz Batres, César Augusto Roberts Coronado, Seguros Nacionales, S.A., Megamotors, S.A., Corporación Global de Telecomunicaciones, S.A. y Rofer, S.A. mediante autos de 22 de febrero y 3 de marzo de 1999 respectivamente. Así las cosas, el Pleno de la Corte procederá al análisis de dichas advertencias, bajo un solo contexto por ser idénticas en su fundamentación y pretensión.

Planteamientos del Advirtiente

Tal como se ha mencionado con anterioridad, el actor estima en cada una de las advertencias presentadas que los artículo 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de junio de 1993 conculca los artículos 179 numeral 14 y 48 de la Carta Política, cuyo contenido es el siguiente:

"ARTICULO 179.-Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:

- 1. ....
- .....
- .....
- 14. Reglamentar las leyes que lo requieren para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.
- ....."

"ARTICULO 48.-Nadie está obligado a pagar contribución o impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita en la leyes."

Al desarrollar el concepto de la violación de la primera de tales disposiciones, el advirtiente explica que la potestad reglamentaria de la cual a su juicio no se debieron haber apartado las disposiciones que se acusan de inconstitucionales, tiene la finalidad de "desarrollar los preceptos de la Ley, desenvolverlos, precisarlos, concretarlos, crear los medios para su ejecución y dictar las medidas para su cumplimiento, sin que al hacerlo pueda el Órgano Ejecutivo modificar en ningún aspecto la ley así reglamentada."

Sustenta su planteamiento en la doctrina y en la jurisprudencia nacional, aludiendo al fallo de 10 de diciembre de 1948 y a la sentencia de 29 de octubre de 1991 (R.J. de octubre de 1991, pág. 145). En esta última sentencia la Sala Tercera de la Corte señaló que derivado del artículo 179 numeral 14 de la Carta Política debe existir la necesidad de reglamentación para facilitar la ejecución de la ley y que todo reglamento está subordinado tanto a la Constitución como a las leyes conforme lo preceptúa el artículo 15 del Código Civil, y que el respeto a la jerarquía es uno de los límites formales de la potestad reglamentaria.

Al referirse el advirtiente a la violación de la norma constitucional por parte de la reglamentación establecida en los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de junio de 1993, el actor señala que se han introducido por medio de dichos artículos nuevos elementos, condiciones, requisitos, restricciones y limitaciones que ella no contiene, ya que la Ley 24 de 1992 en sus artículos 4 y 5 es clara al señalar los requisitos necesarios para que proceda la deducción de quienes inviertan directa o indirectamente en reforestación.

Es así como el advirtiente indica que el artículo 5 de la ley 24 de 1992 regula como requisito para acceder a la

deducción indirecta que las "sumas invertidas provengan de una fuente distinta a la actividad de reforestación." (cfr. foja 33) por lo que en su opinión, solamente sobre dicho requisito debe reglamentarse sin crear nuevas condiciones o requisitos.

El Artículo 4 de la Ley en referencia estatuye lo atinente a la deducción directa efectuada por las empresas reforestadoras, las cuales y para tal efecto tendrán que estar inscritas en el Registro Forestal del Instituto de Recursos Renovables (INRENARE) (actual ANAM), por mandato de esta disposición.

Ante lo expresado concluye el advirtiente que el artículo 4 en comento "no establece requisito alguno que deban cumplir los inversionistas forestales indirectos y mucho menos condiciona la deducibilidad de las inversiones efectuadas por éstos, al cumplimiento de condiciones o requisito alguno, como lo efectúan los artículos 9 y 10 del Decreto Reglamentario." (cfr. foja 34). Concluye señalando que las materias reservadas a la ley no pueden ser modificadas por medio de reglamentos del Ejecutivo, agregando que tradicionalmente entre ellas se encuentran la ley fiscal y penal.

En cuanto a la violación del artículo 48 de la Constitución Nacional, el actor indica que con fundamento en esta norma y en el artículo 153 inciso 10 de la Constitución Nacional, únicamente la ley promulgada "conforme a los principios constitucionales que rigen la materia pueden crear, modificar o suprimir impuestos, definir el hecho generador de la relación jurídico-tributaria, fijar otorgar exenciones o beneficios, señalar con toda precisión los límites estrictos dentro de los cuales éstos habrán de otorgarse, sin conceder competencias discrecionales...".

Por otra parte el advirtiente pone de manifiesto que los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo que se impugna, introducen "una condición" necesaria para que sea viable el reconocimiento de la deducción indirecta en materia forestal, cuyo objeto real es que el contribuyente tribute en base a un renta gravable a la cual no se excluyan los gastos dimanantes de dicha inversión forestal.

Ello de acuerdo a lo expresado por el recurrente, trae como consecuencia que el contribuyente (inversionista forestal indirecto) se vea obligado a pagar impuestos de conformidad con lo establecido en un decreto reglamentario y no en una normativa de rango legal, afectándose en consecuencia la cuantía que sólo puede regularse por ley,

que en este caso específico no estatuyó limitaciones o condiciones a la deducción forestal indirecta, contrario a lo establecido en el reglamento expedido por el Organó Ejecutivo.

En consecuencia, considera el actor que las condiciones y limitaciones que establecen los artículos que se impugnan equivalen a aumentar vía reglamentaria el monto del impuesto previsto por ley.

#### Criterio de la Procuraduría de la Administración

La representante del Ministerio Público mediante su vista fiscal No.228 de 24 de mayo de 1999, solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N. 89 de 8 de junio de 1993 por ser violatorios del artículo 179 numeral 14 de la Carta Política. Al motivar esta solicitud, externó lo siguiente.

"A nuestro juicio, los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la Ley N°24 de 1992, son violatorios del artículo 179 numeral 14 de la Carta Política, porque establecen una serie de requerimientos que no están contemplados en la Ley.

En efecto, los artículos 9 y 10 del Decreto Reglamentario contemplan una serie de requisitos y/o limitaciones que deben observar las personas naturales o jurídicas que deseen beneficiarse con los incentivos fiscales que concede la Ley 24 de 1992, cuando dispone lo siguiente:

"...Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquiridos de

acciones, bonos u otros valores de la empresa emisora, ésta deberá cumplir los siguientes requisitos... (Tomado del texto del artículo 9 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993.)

Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquirentes de acciones, bonos u otros valores de una empresa dedicada a la reforestación, deberán cumplir los siguientes requisitos... (Tomado del Texto del artículo 10 del Decreto Ejecutivo N°89 de 8 de junio de 1993.) (cfr. foja 251-252)

No obstante la Procuraduría de la Administración concluye que no se ha conculcado el artículo 48 de la Constitución Nacional, en atención a que la naturaleza de la garantía que tienen que establecer las empresas forestales al emitir bonos, acciones u otros valores consistente en el 30% de los fondos obtenidos para responder por los tributos dejados de percibir de los contribuyentes que se conviertan en inversionistas forestales indirectos, no constituye contribución o impuesto puesto que puede consignarse en efectivo o en otros títulos, y que además puede ser retornable dependiendo del cumplimiento o no de la obligación que se trate, mientras que el tributo nunca es retornable y debe ser una aportación dineraria.

#### Posición del Pleno de la Corte

Antes de entrar al análisis de fondo con respecto a la constitucionalidad de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de junio de 1993, que reglamenta la

Ley 24 de 23 de noviembre de 1992, considera el Pleno oportuno señalar, que ésta última normativa se creó con la finalidad de proveer un instrumento jurídico fluido por el cual se incrementara el atractivo de la inversión privada directa o indirecta hacia la reforestación, en virtud de la creciente deforestación que sufre el país.

Estima la Corte que para efectos de maximizar la eficiencia de este mecanismo y evitar los abusos de los contribuyentes a través de la deducción de sumas que no fueran destinadas a la actividad de la reforestación, o mediante la compra de valores de empresas reforestadoras inoperantes o inexistentes, se concibió la reglamentación que contiene los dos artículos que se demandan como inconstitucionales.

En este contexto, el Pleno tiene presente que la facultad reglada establecida en el artículo 179 numeral 14 de la Carta Política y cuya infracción se denuncia, no debe apartarse en ningún caso del texto o espíritu de la ley que se reglamenta mediante decreto, ya que la facultad de la administración pública se circunscribe a reglamentar las disposiciones de la ley para permitir su ejecución o aplicación. Por tanto es inevitable efectuar la confrontación del Decreto No.89 de 8 de junio de 1993 frente a la Ley 24 de 23 de noviembre de 1992, dada la jerarquía establecida en este artículo de la Constitución.

En este sentido es importante destacar que el mencionado Decreto No.89 debe mantenerse subordinado a la ley que da lugar a su nacimiento, observando su sentido estricto o su espíritu (o motivo del advenimiento de una disposición determinada en caso que el primero no sea totalmente claro).

Ello significa que el reglamento desarrollará el detalle de la ley en función de la cual es expedido, para efectos de contar con una mayor flexibilidad en cuanto a los cambios que sea preciso realizar, en virtud de variantes de tipo económico, social o ambiental etc. que se presenten, y que ameriten su adaptación. Todo lo cual responderá como fundamento y marco limitante, al precepto de carácter y jerarquía legal que precisamente es objeto de reglamentación.

Gustavo Penagos al respecto en su obra "EL Acto Administrativo", (Ediciones, Librería Profesional, 5ª. ed., T.II, págs.71-95) señala que "introducir so pretexto de reglamentación, normas nuevas, preceptos que no se desprenden conforme la naturaleza de las cosas, de las disposiciones legales, reglas que dispongan obligaciones o prohibiciones a los ciudadanos más allá del contenido intrínseco de la ley, implica un acto exorbitante, una extralimitación de funciones, que constituye una clara

violación de la voluntad legislativa, cuya vida se pretende asegurar."

Por otra parte es importante destacar que el ejercicio de la potestad reglamentaria supone como requisito, la necesidad previa de una norma legal que sea desarrollada para su aplicación más eficiente, siendo que si bien es cierto no le es dable al reglamento simplemente repetir lo preceptuado en la ley, ya que su existencia carecería de objetivo lógico jurídico, también es cierto que tal como lo señala el profesor García Enterría citado por Penagos, en obra ut supra, pág. 93, "no hay manera de convertir un poder aplicativo de las normas en un poder creador de las mismas."

El Código Administrativo Panameño en su artículo 757 establece inclusive un orden de preferencia en la aplicación de disposiciones contradictorias en asuntos nacionales, el cual se inicia en la ley, continua en el reglamento expedido por el Poder Ejecutivo y finaliza con la orden de un superior. Así mismo en materia municipal se estatuye como orden de observancia: las leyes, los reglamentos del alcalde y las órdenes superiores.

Incluso, el artículo 15 del Código Civil señala que "Las órdenes y demás actos ejecutivos del Gobierno

expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria, tienen fuerza obligatoria, y serán aplicados mientras no sean contrarios a la Constitución o a las leyes."

Así las cosas, se aprecia que evidentemente la fuerza de la ley es de jerarquía superior a la del reglamento y por lo tanto éste último no puede igualar su imperio o tanto menos superarlo, máxime cuando la naturaleza del reglamento cuyos artículos que se impugnan es de ejecución, en atención a que la misma ley 24 ordena en su artículo 2 numeral 2 que mediante reglamento se desarrolle lo relativo a los incentivos que establece en el resto de sus numerales.

El Dr. César Quintero en sus apuntes de Derecho Constitucional, denominado "El Organismo Ejecutivo", Parte I, Tomo I, pág.75 al señalar el alcance de los reglamentos de ejecución o ejecutorios "son aquellos que el Ejecutivo dicta en desarrollo de una ley determinada, a fin de poder aplicarla mejor".

En consecuencia, se advierte la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de julio de 1993, que a la letra dice:

"Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquirentes de acciones, bonos u

otros valores de la empresa emisora, esta deberá cumplir los siguientes requisitos";

Igual suerte corre el segundo párrafo del artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de julio de 1993 que consigna lo siguiente:

"Para que la inversión forestal indirecta se tenga como gasto deducible de los adquirentes de acciones, bonos u otros valores de una empresa dedicada a la reforestación, deberán cumplir los siguientes requisitos" .

Cabe anotar que los requisitos allí contenidos constituyen el desarrollo de la ley 24, ya que la función del reglamento es desarrollar la ley de manera que se facilite su cumplimiento, pero sin que tal ampliación desvirtúe o altere los puntos estatuidos en ella.

La Sala Tercera de la Corte Suprema en fallo de 29 de octubre de 1991 tal como lo sostuvo el advirtiente en su escrito, se pronunció sobre los límites de la potestad reglamentaria. Veamos los aspectos medulares y atinentes a esta sentencia:

"La facultad del Presidente de la república, con el Ministro respectivo, de reglamentar las leyes se encuentra prevista en el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución Política. En esta norma se señala que el Presidente de la República, con la participación del Ministro respectivo, tiene potestad para reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu. La norma arriba citada constituye el fundamento de la potestad reglamentaria tradicional, referente a las leyes, pues la potestad de reglamentar los servicios públicos se encuentra prevista en el numeral 10 del citado artículos 179 de la Constitución.

.....  
La potestad reglamentaria tendrá mayor extensión cuando la ley, por ser de concisa o parca redacción, requiere que se detallen con mayor precisión y concreción los elementos necesarios para su cumplimiento. Como lo ha expresado el tratadista colombiano Jaime Vidal Perdomo "la extensión de la potestad reglamentaria... es inversamente proporcional a la extensión de la Ley

.....  
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 respecto 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;

.....  
Así el tratadista español Fernando Garrido Falla considera que los reglamentos no pueden derogar ni modificar el contenido de leyes formales, decretos leyes o legislativos... los reglamentos que en ejecución de una ley anterior y en virtud de autorización expresa pueden limitar derechos a particulares no deben regular cuestiones que, por su naturaleza, pertenezcan al campo jurídico privado, y "los derogatorios de otros reglamentos anteriores deben respetar los derechos adquiridos."

.....  
En nuestro país la potestad reglamentaria de las leyes puede extenderse a diversas materias del campo jurídico privado en las cuales el Órgano Ejecutivo tenga asignado algún papel. ... Cabe observar que en materia que atañe exclusivamente a otro órgano del Estado el Órgano Ejecutivo carece de competencia para reglamentar la ley ..."

Este criterio fue reiterado en la sentencia de 11 de julio de 1997 emitida por la Sala Tercera de esta Corte, dentro de la demanda de nulidad contra el artículo 18, precisamente del Decreto Ejecutivo No.89 de 8 de junio de 1993.

Ahora bien, desde el punto de vista de la constitucionalidad, el hecho que un reglamento ejecutivo o de ejecución exceda el marco de desarrollo que le permite la ley que reglamenta, conlleva la violación del artículo 179 numeral 14 de la Carta Política.

En este orden de ideas y con respecto a la violación de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de junio de 1993 deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- a. La Ley 24 de 23 de noviembre de 1992 contiene 19 artículos. El artículo 1 numeral 2 de dicha ley define la inversión forestal que debe entenderse como la realizada de manera directa por el inversionista y se refiere a continuación en el numeral 3 de dicho artículo a la inversión forestal indirecta como aquel desembolso de dinero destinado a la compra de bonos, acciones y valores de sociedades dedicadas a la reforestación y a todas sus actividades derivadas y afines.
- b. Así mismo establece en el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 2 de esta ley, que "La reglamentación antes mencionada debe quedar perfeccionada dentro de los seis (6) meses siguientes a su promulgación, a efectos de estimular y promover la reforestación en todas sus formas."
- c. Seguidamente el numeral 3 de esta excerta legal dispone que se establecerá un período de treinta años durante el cual se dé prioridad y abierto apoyo a la reforestación privada.

d. Posteriormente el artículo 5 de esta Ley establece que la deducibilidad del 100% de los gastos efectuados en inversión forestal indirecta está sujeta únicamente a tres condiciones:

1. Que las sumas invertidas provengan de una fuente distinta a la actividad de reforestación,
2. Que los beneficios establecidos en esta ley, sólo podrán utilizarse una vez,
3. Que las personas naturales o jurídicas beneficiadas deben mantener su inversión por un período mínimo de cinco años. Ello siempre que sea una reforestadora la que reciba los dineros producto de dicha inversión indirecta.

sin embargo, si la inversión se realiza en "organizaciones, institutos privados o instituciones educativas, que se dediquen a la investigación de la silvicultura, de la industria forestal" serán deducibles en un 100% si:

1. Las sumas invertidas provengan de una fuente distinta a la actividad de reforestación.

Interesante es resaltar que por el incumplimiento en los objetivos de la actividad de reforestación, que involucra el debido control de esta actividad para evitar abusos, el párrafo final de este artículo señala que "Incorre en defraudación fiscal la empresa que en forma

dolosa venta bonos, acciones o valores, que se acogen a los beneficios de esta Ley y no cumplan con los objetivos de la misma." Todo lo cual evidencia que por las sumas que deja de percibir el fisco derivadas de la deducción realizada por el contribuyente, dentro de los renglones que permite la ley 24 de 1992 en su artículo 1 numeral 3 como inversión indirecta, que hayan sido reconocidas como deducibles de manera errónea por la acción u omisión fraudulenta o dolosa del inversionista directo, serán cubiertas por éste último.

Es decir, el inversionista directo pagará por el beneficio recibido por el inversionista indirecto, cuya deducción no debió ser reconocida en atención a la conducta engañosa del primero.

En este punto es importante resaltar el significado de la palabra defraudación. A este respecto, el autor Arthur Anderson en su obra, "Diccionario de Economía y Negocios", Edit. Epasa Calpe, S.A., 2da. ed., Madrid, 1998, pág.165, define defraudar "en materia tributaria" como la acción de "cometer engaño conscientemente contra la Hacienda pública eludiendo el pago de los impuestos.". Así mismo los autores GRECO, O. y GODOY, A. en su "Diccionario Contable y Comercial", Ediciones Valetta S.R.L., Buenos Aires, 1996, pág. 164, definen la defraudación impositiva como "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.".

Guillermo Cabanellas en el "Diccionario Jurídico y de Derecho Usual", Edit. Heliasta, S.R.L., 18va.ed., T.III., Buenos Aires, 1981, pág. 50, describe la Defraudación: "En sentido amplio, cuanto perjuicio económico se infiere abusando de la ajena buena fe.//Substracción o abstención dolosa del pago de impuestos..cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro.//De modo específico, cualquiera de los abusos cometidos en perjuicios del fisco...".

Ante lo expresado se observa que la acción de defraudar conlleva la intención de engañar para efecto del logro del pago de impuestos por un monto inferior, en perjuicio del fisco.

Si la actuación del inversionista directo no es dolosa no se configura la defraudación fiscal, cuyas modalidades se encuentran detalladas en el artículos 752 del Código Fiscal, y por tanto, por su incumplimiento por las normas que rigen su actividad, lo más que puede ocurrir es que el fisco realice un liquidación adicional de acuerdo a lo que establezca la ley para cada caso en particular.

Este efecto por los actos de negligencia realizados por el inversionista directo en el cumplimiento de los objetivos de la reforestación no puede alcanzar al

inversionista indirecto, ya que éste solo responderá al fisco y de manera independiente por el incumplimiento de las tres condiciones que impone el artículo 5 de la ley 24 de 1992 para la deducción de las sumas invertidas que de acuerdo a su intención configurará o no defraudación fiscal.

A través de los párrafos señalados ut supra de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 del 8 de julio de 1993, no sólo aumentan los requisitos a la inversión forestal indirecta para deducir las sumas invertidas en la actividad de reforestación, sino que además sujeta la deducción de este inversionista al actuar interno, separado y autónomo del inversionista directo.

En la redacción de los párrafos reseñados en los artículos 9 y 10 el marco establecido por la ley para efecto de que las sumas invertidas en bonos, acciones y valores sean deducibles del impuesto sobre la renta, en atención a que se crean requisitos adicionales para el inversionista indirecto al hacer una operación interna de la reforestadora que se aparta de lo estatuido en los artículos 9 y 10 de Decreto Ejecutivo 89 de 8 de julio de 1993.

Por tanto, se traslada la carga del pago del tributo derivado del impuesto sobre la renta por el incumplimiento de las obligaciones que le impone el reglamento al reforestador, sin que el inversionista indirecto tenga culpa al respecto, ni formas de evitarlo o de realizarlas independientemente del inversionista directo, (esto en el evento que la venta de los valores no sea fraudulenta); e inclusive, por las sumas que se deduzcan producto de la venta fraudulenta de valores, bonos y acciones que de acuerdo al artículo 5 de la Ley 24 son asumidos sólo por el inversionista directo, ya que si la venta de tales valores se realizó en modo fraudulento, es evidente que la reforestadora tampoco dará cumplimiento a los requisitos que les impone los artículos que se impugnan.

Debe recordarse que el Decreto Ejecutivo No.89 de 8 de julio de 1993, desarrolla el texto legal, por lo que la autoridad administrativa no puede alejarse de los parámetros que ésta determina. De allí que al establecer nuevas condiciones no recogidas en la ley, la administración pública comete excesos, que en este caso, provocan la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de julio de 1993, así como del segundo párrafo del artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 89 de 8 de julio de 1993 por haber

infringido el artículo 179 numeral 14 de la Carta Política.

En lo concerniente a la violación del artículo 48 de la Constitución Nacional, no ocurre lo mismo porque esa norma contiene las pautas que en materia de tributos debe seguir el legislador en desarrollo de nuestro derecho positivo. Señala el artículo 48 de la Constitución que "nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.", por lo que el Pleno no vislumbra la transgresión de esta norma constitucional, pues el artículo 5 de la Ley 24 de 1992 se ajusta a esos requerimientos.

Lo inconstitucional es el desarrollo que del artículo 5 de la Ley 24 de 1992 efectuó la administración pública, pues se apartó de las limitaciones contenidas en el artículo 179, numeral 14 de nuestra Constitución Política, sin constatar la transgresión constitucional del artículo 48.

Como se ha explicado con anterioridad, los segundos párrafos de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo 89 de 8 de julio de 1993 señalan al inversionista indirecto como el sujeto que debe afrontar el pago al Estado por la

falta de cumplimiento del objetivo que persigue la Ley 24 de 1992, que se reduce a promover la reforestación y su investigación a través de organizaciones o institutos que se dediquen a esta actividad.

En este sentido es importante destacar que la ley en materia tributaria debe ser lo suficientemente específica y precisa, en cuanto a la misma materia tributaria y sancionadora, para evitar reglamentaciones excesivas e inconstitucionales que obliguen a un contribuyente al pago de un impuesto de manera ilegal y por consiguiente inconstitucional.

Por tanto, dado que únicamente es dable a la ley formal el establecimiento de un impuesto, al igual que la determinación de los sujetos que deben afrontarlo, sin que esto pueda ser alterado por un reglamento, (en este caso los párrafos reseñados ut supra de los artículos 9 y 10 del Decreto Ejecutivo 89 de 8 de julio de 1993), en opinión de esta Corporación sólo se conculca lo dispuesto en el artículo 179, numeral 14 de nuestra Carta Política.

Por lo que antecede, La Corte Suprema PLENO, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE SON INCONSTITUCIONALES** el **segundo párrafo del artículo 9** del Decreto Ejecutivo No. 89

de 8 de julio de 1993 y el **segundo párrafo del artículo 10** del Decreto Ejecutivo No.89 de 8 de julio de 1993 que reglamentan la Ley 24 de 1992, impugnados dentro de las advertencias de inconstitucionalidad presentadas por la firma Tile y Rosas actuando en representación de Falcon Security Investment, S.A., Productos de Prestigio, S.A., Rosendo González, Percy Nuñez Jauregui, Grant Thornton Cheng y Asociados, Stimulus, S.A., Rodrigo Quiroz Batres, César Augusto Roberts Coronado, Seguros Nacionales, S.A., Megamotors, S.A., Corporación Global de Telecomunicaciones, S.A. y Rofer, S.A. acumuladas mediante autos de 22 de febrero y 3 de marzo de 1999, por violación del artículo 179 numeral 14 de la Constitución Nacional.

Notifíquese y Publíquese.

MGDA. GRACIELA J. DIXON C.

MGDO. ROGELIO A. FÁBREGA

MGDO. JOSÉ MANUEL FAÚNDES

MGDA. MIRTZA ANGÉLICA  
FRANCESCHI DE AGUILERA

MGDO. ARTURO HOYOS

MGDO. CÉSAR PEREIRA BURGOS

MGDO. ELIGIO A. SALAS

MGDO. JOSÉ ANDRÉS TROYANO

MGDO. ADÁN A. ARJONA

DR. CARLOS HUMBERTO CUESTAS  
SECRETARIO GENERAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA}