

**ENTRADA N° 221-08**

**Magistrado Ponente:** VÍCTOR L. BENAVIDES P.  
DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, interpuesta por el licenciado DIMAS ENRIQUE PÉREZ, actuando en su propio nombre y representación, para que se declaren nulas, por ilegales, las Casillas 126, 127, 128, 129 y 130 incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007.

**REPÚBLICA DE PANAMÁ**



**ORGANO JUDICIAL**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

**SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

Panamá, veintisiete (27) de abril de dos mil diez (2010).

**VISTOS:**

El licenciado DIMAS ENRIQUE PÉREZ, actuando en su propio nombre y representación, ha interpuesto ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, demanda contencioso administrativa de nulidad, a fin de que se declaren nulas, por ilegales, las Casillas 126, 127, 128, 129 y 130 incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007.

Por idénticas razones jurídicas, ingresó a la Secretaría de la Sala Tercera, demanda contencioso administrativa de nulidad, presentada por el licenciado PUBLIO RICARDO CORTÉS, la cual se listó con el Número de Entrada 397-08, y en esta nueva demanda, se aducen como normas acusadas, además de los indicados artículos 6, 7 y 83 de la Ley N° 51 de 2005; además del artículo 722 del Código Fiscal, los artículos 5 y 6 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 y el Segundo Párrafo del artículo 18 de la Ley N° 51 de 2005.

Ahora bien, con todo y esta nueva concurrencia, ambas demandas de nulidad son coincidentes, según se ha afirmado, en los mismos razonamientos

jurídicos, los cuales serán de especial atención por esta Superioridad, razón por la cual se procedió a su acumulación.

Admitidas ambas demandas de nulidad, se corrió traslado al Director General de Ingresos, para que rindiere el informe explicativo de conducta, contemplado en el artículo 33 de la Ley 135 de 1943; e igualmente, a la Procuraduría de la Administración, para que emitiese concepto.

#### **I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO**

El acto administrativo impugnado, lo constituyen las Casillas 126, 127, 128, 129 y 130 incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007.

Y, son del siguiente tenor:

#### **CUOTAS ESTIMADAS DE LA CSS**

Base del cálculo para la cuota estimada de la CSS	126		
Cuota causada de la CSS estimada	127		
Cuota crédito de arrastre de la CSS	128		
<b>Cuota estimada a Pagar de la CSS</b>	<b>129</b>		
Cuota estimada a Favor de la CSS	130		

#### **II. ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA**

La pretensión de la parte actora, incluida en el líbello de demanda, es la siguiente:

“Que son NULAS, por ilegales, las disposiciones contenidas en **las instrucciones relativas a las casillas 126, 127, 128, 129 y 130 del instructivo del formulario para presentar la declaración jurada de renta para persona natural asalariados, profesionales independientes y comerciantes, incluidas mediante Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 de 14 de noviembre del 2007, las cuales establecen la obligación de pagar cuota estimada a favor de la Caja de Seguro Social (C.S.S.).**”

”

...

### III. HECHOS Y OMISIONES FUNDAMENTALES DE LA DEMANDA

La parte actora sustenta sus pretensiones, bajo los siguientes argumentos:

**“PRIMERO:** La Ley 51 de 27 de diciembre de 2005, que Reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, en su Artículo 83, establece en su primer párrafo, que a partir del 1 de enero de 2007, los trabajadores independientes contribuyentes que no superen los treinta y cinco años de edad, quedarán exclusivamente comprendidos en el componente de Ahorro Personal del Subsistema Mixto, **y deberán pagar por su cuenta la cuota correspondiente a la Caja de Seguro Social a la fecha de entrega y pago de su declaración anual de rentas.**..

**SEGUNDO:** EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, emitió la **Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 de 14 de noviembre del 2007** “Por la cual se aprueban y adoptan los nuevos Formularios para la Declaración Jurada de Rentas para los períodos fiscales que inician el 1 de enero de 2007 y para períodos anteriores que se presentan a partir del 1 de enero de 2008, con sus correspondientes Anexos e Instructivos y se establecen otras disposiciones respecto a la presentación de la Declaración Jurada de Rentas”. Por tanto, se trata de una Resolución que entró en vigencia en la fecha de su promulgación en la Gaceta Oficial, tal como lo dispuso el numeral duodécimo (12) de la misma.

**TERCERO:** En las instrucciones relativas a las casillas 126, 127, 128, 129 y 130 del formulario establecido por la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007 publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 de 14 de noviembre del 2007, “...**se establece y regula que al presentar la declaración jurada de renta de persona natural asalariados, profesionales independientes y comerciantes, éstos deben hacer el pago de una cuota estimada a favor de la Caja de Seguro Social a partir del 1 de enero de 2007 para los trabajadores independientes contribuyentes que no superen los 35 años de edad.**”..

**CUARTO:** La Ley 51 de 27 de diciembre del 2005, que Reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, no contiene Artículo alguno que establezca que una persona natural asalariada, profesionales independientes o comerciantes, deba aportar una cuota estimada a favor de la Caja de Seguro Social a la fecha de entrega y pago de su declaración natural de rentas a partir del 1 de enero de 2007 para los trabajadores independientes contribuyentes que no superen los 35 años de edad.

**QUINTO:** La imposición del pago de cuota estimada a favor de la Caja de Seguro Social que establece las instrucciones relativas a las casillas 126, 127, 128, 129 y 130 del formulario para presentar la declaración jurada de renta de persona natural asalariada, profesionales independientes o comerciantes, establecido por la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007 publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 de 14 de noviembre del 2007, es violatoria del ordenamiento jurídico superior, ya que la función de optimización asignada a los Reglamentos de Ejecución de las Leyes, en cuanto al cumplimiento de las finalidades perseguidas por éstas, tiene que

manifestarse con estricto apego a las exigencias de subordinación, desarrollo y complementariedad del contenido y alcance de la Ley.

**SEXTO:** En ese mismo orden de ideas, es evidente que el contribuyente en el caso que nos ocupa es afectado de forma directa, debido a que de tener que aportar una cuota estimada adicional a la cuota establecida por el Artículo 83 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005, que Reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, crearía un menoscabo en el flujo de caja, pudiendo esto crear un percance económico directo al contribuyente.”

#### **IV. NORMAS LEGALES INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO EN QUE LO HAN SIDO**

Las normas legales que el actor considera vulneradas, son las siguientes:

Ley N° 51 de 27 de diciembre de 2005.

“**Artículo 6.** Facultad reglamentaria. La Caja de Seguro Social, a través de su Junta Directiva, queda expresamente facultada para dictar sus reglamentos. La iniciativa reglamentaria la ejercerá la Junta Directiva o la Dirección General. Las normas que se emitan en virtud de esta potestad, se clasifican en reglamentos, resoluciones normativas y procedimientos organizativos.”

En concepto de violación directa, por comisión, el actor estima la vulneración de esta norma, pues en la misma se estipula que la facultad reglamentaria e imposición normativa respecto a las personas afiliadas al régimen de la Caja de Seguro Social, es materia exclusiva de la Junta Directiva o de la Dirección General de la Caja de Seguro Social, y no de la Dirección General de Ingresos, tal como ha sucedido en el presente caso.

“**Artículo 7.** Determinación de obligaciones. La Caja de Seguro Social, a través de la Dirección General, tendrá facultad para determinar, dentro de los parámetros de esta Ley, la obligación de afiliarse, cotizarse, retener, cotizar, remitir y otras que surjan de la relación con la Institución, con el fin de asegurar su cumplimiento. Sus decisiones serán recurribles.”

En concepto de violación directa, por comisión, el actor considera la infracción de este precepto legal, ya que el mismo es taxativo al reservar a su Dirección General, dentro de los parámetros de esta Ley, la obligación de afiliarse, cotizarse, retener, cotizar, remitir y otras que surjan de la relación con la Institución, con el fin de asegurar su cumplimiento, y no a través de la Dirección General de Ingresos, tal como ha ocurrido en el presente caso.

**Artículo 83.** Pago de cuotas de los trabajadores independientes contribuyentes. A partir del 1 de enero de 2007, los trabajadores independientes contribuyentes que no superen los treinta y cinco años de edad, quedarán exclusivamente comprendidos en el componente de Ahorro Personal del Subsistema Mixto, y deberán pagar por su cuenta la cuota correspondiente a la Caja de Seguro Social a la fecha de entrega y pago de su declaración anual de rentas.

Para estos efectos, se considerará como base para la cotización el total de los honorarios brutos anuales que reciban como retribución de sus servicios o con ocasión de estos, deduciéndole el cuarenta y ocho por ciento (48%) de estos honorarios.

Los independientes comprendidos en el componente de Ahorro, a partir de los cincuenta y siete años de edad las mujeres y de sesenta y dos los hombres, podrán continuar ahorrando voluntariamente, sin perjuicio de la aportación solidaria al componente de Beneficio Definido del Subsistema Mixto.”

En concepto de violación directa, por comisión, el actor estima la violación de la norma transcrita, ya que la misma no establece imposición de cuotas estimadas a favor de la Caja de Seguro Social, como si lo imponen las instrucciones relativas a las casillas demandadas.

#### Código Fiscal.

**Artículo 722.** No se podrá divulgar en forma alguna la cuantía o fuentes de entradas o beneficios, ni las pérdidas, gastos o algún otro dato relativo a ello que figuren en las declaraciones del contribuyente, ni se permitirá que éstas o sus copias y los documentos que con ella se acompañen sean examinados por personas distintas al contribuyente o de su representante o apoderado.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, podrá permitirse la inspección de la declaración y de los documentos que con ella se acompañen que verifiquen las autoridades judiciales y fiscales, cuando tal inspección sea necesaria para la prosecución de juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.

También será permitida la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas en cada caso.

En los juicios civiles en que un contribuyente sea parte podrán llevarse a cabo inspecciones oculares en los mismos casos y con los mismos requisitos y formalidades permitidos para la inspección de los libros y documentos comerciales.

Sin perjuicio de lo anterior, la Dirección General de Ingresos deberá suministrar copia autenticada de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

1. En procesos de alimentos, cuando las autoridades competentes consideren justificado solicitarlas, respecto de las personas que sean parte de los correspondientes procesos.
2. Cuando se trate de procesos en los cuales el Estado sea parte y las autoridades judiciales y del Ministerio Público consideren justificado solicitarlas.

En estos casos, se mantiene la confidencialidad de la información suministrada, debiendo la autoridad que la solicitó, bajo su personal y directa responsabilidad, asegurar que ésta sea utilizada estrictamente para lo que fue solicitada.

Sin perjuicio de lo anterior, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas actuará como agente recaudador de la Caja de Seguro Social, dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica de dicha institución, y le suministrará a la Caja de Seguro Social toda la información que corresponda a los contribuyentes para los que actúa en esta condición.”

En concepto de violación directa, por comisión, el actor considera que la norma invocada fue conculcada, pues en la misma se establece que la Dirección General de Ingresos es el agente recaudador de la Caja de Seguro Social, dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica de esta última, y no puede ejercer facultades reglamentarias, tal como ha acontecido con la expedición de las Casillas atacadas de nulias, por ilegales.

#### **V. INFORME DE CONDUCTA**

Mediante Nota N° 201-01-593 de 10 de junio de 2008 (fs.90-92), el Director General de Ingresos, rinde informe explicativo de conducta reseñando cada uno de los pasos seguidos por la Entidad que representa, enfatizando las siguientes consideraciones legales:

“ ...

El artículo 83 de la Ley 51 de 2005 establece, en lo que respecta al pago de las cuotas por parte de los trabajadores independientes, que los mismos deberán hacerlo efectivo a la fecha de entrega y pago de la declaración jurada de renta, a partir del 1 de enero de 2007.

Esta misma normativa en su artículo 235 adiciona un párrafo del artículo 722 del Código Fiscal y dispone que la Dirección General de Ingresos actuará como ente recaudador de la Caja de Seguro Social, dentro de los límites previstos por la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y está obligada además a suministrar toda la información correspondiente a los contribuyentes para los que actúa en condición de ente recaudador.

En base a la introducción de este párrafo al artículo 722 del Código Fiscal y en atención a lo normado en el Decreto de Gabinete 109 de 1970, la Dirección General de Ingresos está facultada para expedir Resoluciones, que en este caso en particular nos permitiría recaudar las cuotas de seguridad.

La Dirección Nacional de Ingresos de la Caja de Seguro Social coordinó todo lo relativo a la recaudación por parte de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, de la cuota de Seguridad Social y en razón de ello se preparó la Nota N° 201-01-739 de 16 de julio de 2007 dirigida al Licenciado Eduardo Carrasquilla, en la que se remite para su debida aprobación, el borrador del formato de la declaración jurada de rentas que incluía

las casillas que harían efectivo el pago de las cuotas a la seguridad social, toda vez que nuestro software denominado e-tax, es preparado con meses de antelación al período de presentación de las declaraciones juradas de renta. La solicitud de aprobación del formato de la referencia, la reiteramos a través de Nota N° 201-01-1039 de 16 de agosto de 2007, por no haber recibido respuesta.

Posteriormente, mediante Nota DINAI-N-129-2007 de 24 de agosto de 2007, el Director Nacional de Ingresos de la Caja de Seguro Social, Licdo. Eduardo Carrasquilla, nos comunica: "hemos procedido a revisar los parámetros propuestos, conjuntamente con la Dirección Nacional de Auditoría Interna y estamos de acuerdo en todo".

De manera que, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, no se ha extralimitado en sus funciones toda vez que actuó en estricta coordinación con la entidad competente, que es la Caja de Seguro Social los medios necesarios para hacer efectivo el cobro de las contribuciones de los trabajadores independientes, más no así a reglamentar la Ley 51 de 2005.

...

#### **VI. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

Atendiendo a la resolución que ordena la admisión de la demanda de nulidad presentada, el Procurador de la Administración mediante la Vista Número 050 de 26 de enero de 2009 (fs.187 a 195), luego del recorrido procesal inherente para este tipo de causas, solicita a los Magistrados que integran el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se sirvan declarar que son ilegales los renglones 126, 127, 128, 129, 130, 156, 157 y el último renglón de la casilla denominada "Liquidación Final del Impuesto estimado a pagar", del formulario de declaración jurada de renta para persona natural asalariados, profesionales independientes y comerciantes; así como las respectivas instrucciones para llenarlos, contenidas en el instructivo adjunto, los cuales fueron aprobados y adoptados mediante la Resolución N° 201-2969 de 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

#### **VIII. DECISIÓN DE LA SALA TERCERA**

Al surtirse las etapas procesales pertinentes, y expuestas las principales piezas del presente negocio, la Sala procede a decidir la litis, previas las siguientes consideraciones.

La parte actora solicita que se declaren nulas, por ilegales, las Casillas 126, 127, 128, 129, 130, 156 y 157, y el último Renglón de la casilla denominada "Liquidación Final del Impuesto estimado a pagar", que apatecen en el formulario de declaración jurada de renta para persona natural, asalariados, profesionales independientes y comerciantes, así como las instrucciones para llenar dichas líneas, incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007.

Planteados los hechos de esta manera, esta Magistratura procede a confrontar las Casillas 126, 127, 128, 129, 130, 156 y 157, y el último Renglón de la casilla denominada "Liquidación Final del Impuesto estimado a pagar", que aparecen en el formulario de declaración jurada de renta para persona natural, asalariados, profesionales independientes y comerciantes, así como las instrucciones para llenar dichas líneas, incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007, con las disposiciones que se aducen violadas, a fin de determinar si el Órgano Ejecutivo ha rebasado los límites de la potestad reglamentaria consagrada en el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución Política.

Esta Corporación de Justicia estima que el artículo 83 de la Ley N° 51 de 2005, invocado en la demanda como vulnerado, la infracción se ha perfeccionado, pues en la normativa de seguridad social es inexistente alguna disposición que prevea el pago de cuotas estimadas fundamentadas en honorarios probables para el período fiscal siguiente, que el declarante deba cancelar al presentarse la declaración anual de rentas. Lo anterior obedece al hecho que, al extraerse la definición de cuota, cotización o aporte, contenida en



el ordinal 8 del artículo 1 de la Ley N° 51 de 2005, las mismas son la parte o proporción de los honorarios de los independientes incorporados al régimen de seguro social voluntario, que éstos deben pagar para tener derecho a los beneficios que otorga la Caja de Seguro Social.

Además de ello, las Casillas 121 a 130, demandadas de nulitas por ilegales, contemplan el mismo fundamento legal, el cual corrobora la inexistencia de norma legal adicional que sustente la génesis de las Casilla en mención, en referencia a las cuotas estimadas a pagar a la Caja de Seguro Social.

Por otra parte y en cuanto a la infracción de los artículos 18 de la Ley N° 51 de 2005 y 722 del Código Fiscal, esta Superioridad advierte que los mismos fueron igualmente violados, ya que se establece en ellos la potestad del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Ingresos, que actúe como agente recaudador de las cuotas de la Caja de Seguro Social, que deben ser canceladas por los trabajadores independientes en su declaración anual de impuestos sobre la renta. Siendo este ente, remitir, en consecuencia, de dichas cobranzas a la entidad de seguridad social; más no introducir una variante a este mecanismo, en el sentido de crear u adoptar un formulario de declaración jurada de renta, siendo un tributo que no contempla la Ley especial en este caso (Ley N° 51 de 2005).

Como corolario de lo expuesto, la demanda de nulidad incoada por el licenciado PUBLIO CORTÉS, incluyó la pretensión en las Casillas 156 y 157, ya que acorde a la lectura del líbello de demanda instaurado, los valores de las mismas son trasladados de las Casillas 129 y 130, previamente demandadas, con lo cual, la Corte ha de señalar que de igual manera, éstas contrarían lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 51 de 2005, al establecerse la liquidación final del impuesto estimado a pagar en tres partidas, siendo que dicho artículo 83 establece la cuota correspondiente a la Caja de Seguro Social, a ser cancelada a la fecha de entrega y pago de su declaración anual de rentas y no en forma distinta.

Así los hechos, la Sala, luego del detenido y ponderado análisis, conviene con los recurrentes en que las disposiciones reglamentarias impugnadas, efectivamente violan las normas de consideradas violadas en las demandas de nulidad interpuestas. Esta conclusión, además de lo expuesto, deriva de la situación, que si bien la Dirección General de Ingresos posee facultad para emitir resoluciones reglamentarias de reconocimiento, recaudación y fiscalización de tributos en su jurisdicción, la Caja de Seguro Social, entidad autónoma de Estado Panameño, contiene dentro de su normativa, la facultad de reglamentar sus normas (artículo 6 de la Ley Orgánica de esta Entidad). Por tanto, al no existir una reglamentación sobre las cuotas estimadas por parte de la entidad de seguridad social, la Dirección General de Ingresos no puede aprobar y adoptar normas como las demandadas, mediante una resolución emitida por esta dependencia del Ministerio de Economía y Finanzas.

En cuanto la potestad reglamentaria del ejecutivo, la Sala Tercera, bajo la ponencia del Magistrado Winston Spadafora, en fallo de 21 de mayo de 2004, expuso lo que a continuación transcribimos:

“ ...

2. El Reglamento y la Potestad Reglamentaria del Ejecutivo  
 Autores como Gustavo Humberto Rodríguez definen el Reglamento como *"aquel estatuto, generalmente proveniente de la Administración, de carácter general e impersonal, que desarrolla la ley -a veces directamente a la Constitución-, en sus aspectos susceptibles de adecuación práctica, en ocasiones técnicos, para hacer realizable en la práctica esas normas superiores"*. (Derecho Administrativo General. Ediciones Ciencia y Derecho. Segunda Edición Actualizada. Bogotá 1995. Págs. 26-27).  
 Por su parte, Gabino Fraga señala: *"el reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo"*. (Derecho Administrativo. Editorial Purrúa, S. A. México. 1968. Pág. 106)

En lo que se refiere a la potestad reglamentaria del Ejecutivo, esta Sala ha abordado el tema en diversas oportunidades, destacando que los reglamentos pueden ser de tres tipos: *subordinados o de ejecución de leyes, autónomos o independientes y de necesidad o urgencia.*

En cuanto al primero de estos Reglamentos, *subordinados o de ejecución de leyes*, el autor Fernando Garrido Falla señala que: *"son los que se dictan para desarrollar preceptos de una ley anterior. Tal desarrollo puede ser parcial -de determinados preceptos de la ley- o*

total, apareciendo entonces como Reglamento general para la ejecución de la ley". (Tratado de Derecho Administrativo. Volumen I. Parte General. Undécima Edición. España 1989. Pág. 239)

Al referirnos a los Reglamentos autónomos o independientes, podemos decir que son aquellos que no emanan de una Ley, sino que tienen su génesis en un poder constitucional que le permite a la administración pública, aplicar, interpretar y desarrollar, en forma directa, la Constitución. Esto ocasiona, la adopción de reglamentos autónomos sobre materias no reguladas por la Ley.

Por su parte, los Reglamentos de Necesidad y Urgencia, regulan materias reservadas a las leyes, a causa de la imposibilidad del Órgano Legislativo de hacerlo y a la urgencia del Ejecutivo de atender necesidades públicas. Estos reglamentos, se dictan cuando el Parlamento está en receso, no obstante, al momento de reunirse, el mismo deberá confirmarlos o rechazarlos; de manera excepcional estos reglamentos también son dictados por gobiernos de jure.

En el caso in examine, se advierte que el Decreto Ejecutivo N° 124 de 2002 fue dictado por la Presidenta de la República en conjunto con el Ministro de Gobierno y Justicia y, que a través del mismo se reglamentó la Ley 6 de 2 de enero de 2002. En consecuencia, constituye un reglamento de ejecución que tiene su fundamento legal en el artículo 179, numeral 14 de la Constitución Política, que dispone que el Presidente de la República con la participación del Ministro del Ramo tiene entre sus atribuciones "reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu".

Refiriéndose a los reglamentos de ejecución, esta Superioridad, en sentencia de 15 de junio de 2001, sostuvo lo que a continuación se detalla:

"...

*Los reglamentos de ejecución de las leyes a los que se refiere expresamente en el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, son aquellos dictados por el Presidente de la República y el Ministro respectivo para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de Administración Pública subordinada de la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamentan". (Registro Judicial. Pág. 166)*

Como queda expuesto, el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro del Ramo, posee las facultades para reglamentar las leyes con el propósito de asegurar o facilitar su cumplimiento, aplicación o puesta en práctica.

Importa destacar, no obstante, que dicha potestad reglamentaria es limitada, es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad y constitucional de reserva de ley. Por tal razón, estos reglamentos quedan subordinados a lo establecido en la condición objetiva o ley, pues sólo constituyen un instrumento para su aplicación, y en ningún momento pueden rebasar su texto ni espíritu. Este tema, también ha sido objeto de pronunciamiento por la Sala, cuando en sentencia de 29 de octubre de 1991, se expresó lo siguiente:

"...de acuerdo con el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución Nacional, 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.

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; a la materia que puede ser objeto de reglamento, entendiéndose que el mismo "está ordenado inicialmente al propio campo de funciones que la Administración tiene atribuidas en el concierto público" (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, op. Cit., Pág. 216) y también se refiere a la irretróactividad 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. Pág. 148)

Ante lo expresado, recalcamos que el reglamento está subordinado a la Constitución y a las Leyes conforme lo establece el artículo 15 del Código Civil. Tratándose de los reglamentos de ejecución de las leyes, uno de sus principios rectores, consiste en que deben respetar la jerarquía normativa, es decir, no rebasar el contenido de la Ley.

...

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 SON ILEGALES** las Casillas 126, 127, 128, 129, 130, 156 y 157, y el último Renglón de la casilla denominada "Liquidación Final del Impuesto estimado a pagar", que aparecen en el formulario de declaración jurada de renta para persona natural, asalariados, profesionales independientes y comerciantes, así como las instrucciones para llenar dichas líneas, incluidas en la Resolución N° 201-2969 del 15 de agosto de 2007, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.), publicada en la Gaceta Oficial N° 25,919 del 14 de noviembre de 2007.

**NOTIFÍQUESE,**

**VICTOR L. BENAVIDES P.**

**ALEJANDRO MONCADA LUNA**

**WINSTON SPADAFORA F.**

**KATIA ROSAS  
SECRETARIA**