

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 050

Panamá, 26 de enero de 2009

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad (Acumulados)**

Concepto

Los licenciados **Dimas Enrique Pérez** y **Publio Ricardo Cortés**, en sus propios nombres y representación, solicitan que se declaren nulos, por 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 sus respectivas instrucciones para llenarlos, que se encuentran contenidas en el instructivo adjunto, los cuales fueron aprobados y adoptados mediante la resolución 201-2969 de 15 de agosto de 2007 emitida por la Dirección General de Ingresos del **Ministerio de Economía y Finanzas**.

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

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la Ley en el proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Disposiciones jurídicas que se aducen violadas y los conceptos de las supuestas violaciones.

El licenciado Dimas Enrique Pérez, en su propio nombre y representación, aduce la violación de los artículos 6, 7 y 83 de la ley 51 de 27 de diciembre de 2005, orgánica de la Caja de Seguro Social; además, del artículo 722 del Código Fiscal, según los conceptos de infracción visibles de la foja 62 a 66 del expediente judicial.

Por su parte, el licenciado Publio Ricardo Cortés, en su propio nombre y representación, estima como vulnerados, además del artículo 83 de ley 51 de 2005, antes mencionada, el artículo 18 del mismo cuerpo normativo, y los artículos 5 y 6 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, conforme explica en los conceptos de infracción visibles de la foja 154 a 179 del expediente judicial.

II. Antecedentes.

Mediante resolución de 22 de octubre de 2008 esa Sala ordenó la acumulación de los expedientes 221-08 y 397-08, correspondientes a las demandas antes descritas, toda vez que, como ambas tienen la misma causa de pedir, por economía procesal éstas deben sustanciarse y fallarse en una misma sentencia a la luz de lo que establecen los artículos 720, 721 y 731 del Código Judicial. (Cfr. foja 93 del expediente judicial).

Dentro de la primera demanda acumulada, el licenciado Dimas Enrique Pérez, solicita que se declaren 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, aprobado y adoptado a través de la resolución 201-2969 de 15 de agosto de 2007, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; toda vez que, según afirma, dichos instructivos imponen el pago de una cuota estimada a favor de la Caja de Seguro Social, lo cual es violatorio del ordenamiento jurídico superior.

Por otra parte, el licenciado Publio Ricardo Cortés además de demandar lo mismo que hace la demanda antes detallada, solicita que se declaren nulas, por ilegales, las líneas o 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, todos los cuales se encuentran contenidos en la ya mencionada resolución 201-2969 de 15 de agosto de 2007.

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Este Despacho advierte que se han demandado ciertos renglones contenidos dentro de un formulario de declaración de renta y el respectivo instructivo para llenar dichos renglones; documentos estos aprobados y adoptados mediante la resolución 201-2969 de 15 de agosto de 2007, emitida por la

Dirección General de Ingresos, la cual tiene como fundamento legal los artículos 5 y 6 del decreto de gabinete 109 de 1970, los cuales asignan responsabilidades y funciones al director de esa entidad.

También se observa que los referidos renglones y el instructivo para llenar los mismos guardan relación con unas **cuotas estimadas de la Caja de Seguro Social** que debe pagar el contribuyente que presente su declaración jurada de rentas como persona natural asalariada, profesional independiente o comerciante, ante la Dirección General de Ingresos.

Ambos demandantes son coincidentes en señalar que dichos renglones y las respectivas instrucciones para llenarlos, son ilegales toda vez que infringen lo que establece el artículo 83 de la ley 51 de 2005, el cual citamos a continuación:

"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.

..." (El resaltado es nuestro).

En relación con la disposición anterior, debe tomarse en cuenta que el numeral 8 del artículo 1 del mismo cuerpo de

normas establece que la "**cuota**, cotización o aporte" es la parte o proporción de los honorarios de los independientes contribuyentes incorporados al régimen de seguro voluntario, que éstos deben pagar para tener derecho a los beneficios que otorga la Caja de Seguro Social.

En ese sentido, puede inferirse que el cálculo de la cuota del Seguro Social se realiza tomando como base el total de los honorarios brutos anuales que recibió el independiente contribuyente como única retribución de sus servicios, o con ocasión de éstas, deduciéndole el 48% de estos honorarios, de tal suerte que tal cuota está basada en ingresos realmente devengados y no en estimados a futuro. Como consecuencia lógica de ello, no existe en la normativa de la Caja de Seguro Social disposición alguna que establezca la obligación de pagar una **cuota estimada** basada en **honorarios probables** para el período fiscal siguiente, que el asegurado y/o contribuyente también deba cancelar junto con la presentación de su declaración anual de rentas.

Aunado a lo anterior, cabe indicar que en el instructivo para llenar el referido formulario, los apartados enumerados del 121 al 130, correspondientes a las instrucciones para llenar las casillas denominadas "**CUOTAS DE LA CSS**" y "**CUOTAS ESTIMADAS DE LA CSS**", establecen para ambas iguales indicaciones e igual fundamento legal (artículo 83 de la ley 51 de 2005) (Cfr. fojas 25 y 26 del expediente judicial), lo que viene a confirmar que no existe ninguna disposición legal adicional que respalde la creación de los renglones o

casillas referentes a la ya mencionada cuota estimada a pagar a la entidad de seguridad social.

En otro orden de ideas, el artículo 18 de la ley 51 de 2005 y el artículo 722 del Código Fiscal, cuyas infracciones también se alegan, establecen que el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Ingresos, actuará como agente recaudador de las **cuotas de la Caja de Seguro Social**, que deben pagar los trabajadores independientes a través de la declaración anual del impuesto sobre la renta. En relación a la cobranza de dichas cuotas, el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Ingresos, únicamente ejerce, según lo prevé la ley, la función de ente recaudador y remitente de las mismas a la entidad de seguridad social, por lo que no le correspondía la introducción, a través de la aprobación y adopción de un formulario de declaración jurada de renta, de un tributo no contemplado en la ley 51 de 2005.

En adición a lo ya expuesto, resulta oportuno señalar que los renglones 156 y 157 del formulario de declaración jurada de renta para persona natural asalariados, profesionales independientes y comerciantes, han sido incluidos como parte de la pretensión de la segunda demanda acumulada, toda vez que, según el instructivo, estas casillas deben ser llenadas con los valores que vienen trasladados de los renglones 129 y 130, también demandados. (Cfr. foja 27 del expediente judicial).

En ese orden de ideas, debe ser objeto de análisis el último renglón de la casilla denominada "LIQUIDACIÓN FINAL

DEL IMPUESTO ESTIMADO A PAGAR", ya que según se refleja en el citado formulario, éste parece indicar que el pago de la liquidación de cuotas de la Caja de Seguro Social deberá hacerse en 3 partidas, (Cfr. foja 7 del expediente judicial), situación ésta que es contraria a lo que establece el artículo 83 de la ley 51 de 2005, antes citado, que claramente expresa que la cuota correspondiente a la Caja de Seguro Social se deberá **pagar a la fecha de entrega y pago de su declaración anual de rentas y no en otra forma o momento distintos.**

Por otra parte, debemos advertir que si bien el decreto de gabinete 109 de 1970 le otorga a la Dirección General de Ingresos la potestad de emitir resoluciones para reglamentar las leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, igualmente la Caja de Seguro Social posee la facultad reglamentaria de sus normas, establecida a través del artículo 6 de su ley orgánica, cuya violación también se invoca en este proceso contencioso administrativo. Por tal razón, ante la inexistencia de una disposición reglamentaria emitida por la Caja de Seguro Social en uso de las facultades que le confiere su ley orgánica, respecto a la **cuota estimada**, mal puede la Dirección General de Ingresos incorporar dentro del formulario de declaración de renta y sus instructivos, normas como las demandadas en este proceso, y proceder a aprobarlas y adoptarlas mediante una resolución emitida por esta dependencia ministerial.

Ese Tribunal se ha pronunciado en relación al ejercicio de la potestad reglamentaria y la necesidad de que exista una ley formal que previamente establezca la materia a reglamentar, tal como lo recoge la sentencia de 27 de febrero 2007, cuya parte medular indica lo siguiente:

“En el campo del Derecho Tributario el tema referente a los límites de la potestad reglamentaria cobra una especialísima dimensión, por cuanto que la materia impositiva está gobernada, como hemos visto, por la primacía del principio de Reserva Legal, con arreglo al cual, el establecimiento del tributo, sus elementos esenciales y demás aspectos relacionados con su cobranza, tienen que estar expresamente contemplados en el texto de la Ley formal.

Esta Corporación de Justicia en un número considerable de oportunidades ha subrayado también en diversos pronunciamientos que **el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede desplegarse a espaldas del texto o espíritu de la Ley formal, ya que esta representa el confín infranqueable de aquella.**”

Por todo lo anteriormente expuesto, esta Procuraduría solicita a ese Tribunal se sirva 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 201-2969 de 15 de agosto de 2007,

emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

IV. Pruebas: Se aceptan las presentadas.

V. Derecho: Se acepta el invocado.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General