

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
FALLO DEL 21 DE MARZO DE 1997**

ENTRADA Nº 7810

MAGISTRADO PONENTE: JOSE MANUEL FAUNDES  
DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD PROPUESTA POR MARIO GALINDO  
HEURTEMATTE CONTRA EL ARTICULO 79 DEL DECRETO DE GABINETE Nº 109 DE  
7 DE MAYO DE 1970 Y LA RESOLUCION Nº 201-48 DE 18 DE OCTUBRE DE  
1977

REPARTIDO EL 6 DE MAYO DE 1986

**REPUBLICA DE PANAMA  
ORGANO JUDICIAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

PANAMA, VEINTIUNO (21) DE MARZO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE  
(1997).

V I S T O S:

Pendiente de resolver se encuentra la demanda de  
inconstitucionalidad presentada por el Dr. MARIO GALINDO  
HEURTEMATTE contra el artículo 79 del Decreto de Gabinete Nº 109 de  
7 de mayo de 1970 y la Resolución Nº 201-48 de 18 de octubre de  
1977, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de  
Hacienda y Tesoro; por ser violatorios uno y otra del inciso 14 del  
artículo 179 de la Constitución Nacional, así como también contra  
el artículo 29 de la referida Resolución 201-48 de 18 de octubre de  
1977 por ser violatorio de la citada norma constitucional y además  
del artículo 48 de la Constitución Nacional.

Las normas constitucionales que el recurrente considera  
violadas, lo son el inciso  
o 14 del artículo 179 y el artículo 48 de la Constitución Nacional,  
el primero es del tenor siguiente:

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

14. Reglamentar las leyes que lo  
requieran para su mejor cumplimiento, sin

apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.".

Por su parte el artículo 48 de la Carta Magna reza así:

"Artículo 48. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.".

Una vez admitida la demanda de inconstitucionalidad, se corrió traslado del asunto al Procurador de la Administración quien, mediante Vista Nº 61 del 11 de Junio de 1986, manifestó que los actos acusados no violan el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución ni ninguna otra disposición de la misma.

No obstante, al analizar la situación planteada, observamos que la Corte ya se ha pronunciado con anterioridad en relación a algunas de las disposiciones acusadas en el presente negocio.

En efecto, el Dr. MARIO GALINDO HEURTEMATTE advirtió la inconstitucionalidad de las aludidas disposiciones dentro del proceso contencioso-administrativo de nulidad que elevara ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, y mediante Sentencia de cuatro (4) de febrero de 1992, la Corte, en Pleno, declaró que eran inconstitucionales el artículo 7 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 7 de mayo de 1970 y el punto 2 de la parte resolutive de la Resolución Nº 201-48 de 18 de octubre de 1977.

En aquella ocasión, sostuvo el Pleno que:

"...el impugnado artículo 7 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 7 de mayo de 1970, publicado en la Gaceta Oficial Nº 16.605 de 7 de mayo de 1970, al conceder al

Director General de Ingresos la  
'...función de fijar criterio de  
interpretación de las normas tributarias,

por medio de resoluciones,...', sin la  
menor duda colisiona clara y directamente  
el precitado numeral 14 del artículo 179  
de la Constitución; por cuanto es  
evidente que está atribuyendo a este  
funcionario de la administración la  
potestad de reglamentar en materia  
fiscal, función que compete ejercer al  
Presidente de la República con la  
participación del Ministro respectivo,  
pues, ciertamente, se trata de una  
facultad dispuesta por la Constitución,  
que sólo puede ser ejercida por los  
funcionarios expresamente mencionados por  
la norma constitucional confrontada.

....  
De igual forma también el acusado punto  
2 de la Resolución N° 201-48 de 18 de  
octubre de 1977, dictada por el Director  
General de Ingresos, a juicio del Pleno  
de esta Corporación de Justicia infringe,  
en el concepto de violación directa, el  
comentado numeral 14 del artículo 179 de  
la Constitución; **porque es evidente que,**  
**so pretexto de reglamentar el literal (c)**  
**del artículo 5 del aludido Decreto de**  
**Gabinete N° 413 de 1970, el indicado**  
**funcionario no está facultado**  
**constitucionalmente para ejercerla, sino**  
**privativamente corresponde al Presidente**  
**de la República, con la participación del**  
**Ministro respectivo.**

...  
El punto 29 de la Resolución  
Reglamentaria, dictada por el Director  
General de Ingresos, efectivamente,  
dispone una limitación que la ley no  
establece, al establecer que el  
'...contribuyente sólo puede tomar en  
cuenta, como máximo, una cifra  
equivalente a la renta gravable que haya  
obtenido en el período fiscal en que se  
efectúe tal... , lo que claramente  
entraña una violación directa del  
artículo 48 de la Constitución.". (lo  
resaltado es nuestro)

La jurisprudencia de esta Corte ha reiterado que no es  
posible el examen de la constitucionalidad de materias que ya  
han sido objeto de pronunciamiento de fondo. En vista de que  
mediante la Sentencia mencionada, la Corte Suprema de  
Justicia ha emitido una decisión sobre la constitucionalidad

del artículo 79 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 y sobre el punto 29 de la parte resolutive de la Resolución N°201-48 de 18 de octubre de 1977, considera que debe abstenerse de emitir una decisión en el caso sub iudice respecto a las mencionadas disposiciones, por haberse configurado el fenómeno jurídico conocido como "cosa juzgada", en virtud de lo dispuesto en el artículo 203 de nuestra Carta Magna, que establece que las decisiones sobre el control constitucional que pronuncie la Corte Suprema de Justicia tienen el carácter de finales, definitivas y obligatorias; no obstante, es necesario que esta Corte se pronuncie sobre la totalidad del contenido de la Resolución N° 201-48 de 18 de octubre de 1977, tal como fuera demandado, veamos.

El actor ha indicado en su demanda que el Director General de Ingresos carece de potestad constitucional para expedir la Resolución N° 201-48 de 18 de octubre de 1977, lo cual ha hecho so pretexto de reglamentar el literal c) del artículo 5 del Decreto de Gabinete N° 413 de 1970. Al hacerlo, además de abrogarse una facultad constitucional que únicamente corresponde al Presidente de la República con el Ministro del ramo respectivo, ha rebasado los términos de la ley reglamentada al introducir restricciones y limitaciones que ella no contiene, violando así, directamente, el inciso 14 del artículo 179 de la Constitución Nacional. También manifestó el demandante que la Resolución en comento infringe el artículo 48 de la Carta Magna, pues "crea una restricción que la Ley no contempla a propósito del monto de la deducción que puede efectuar el contribuyente en concepto de reinversión de utilidades, haciendo de esta guisa más onerosa la carga fiscal que recae sobre el contribuyente, lo que, en el fondo, equivale a aumentar por vía reglamentaria el monto del

impuesto previsto en la Ley.".

Corrido el respectivo traslado al señor Procurador de la Nación, éste manifestó respecto a la Resolución 201-48 de 18 de octubre de 1977, que ésta no viola la Constitución ya que fue emitida por el Director de Ingresos con base en la potestad de interpretar la ley que tienen asignada de manera general, todas las autoridades públicas encargadas de darle cumplimiento; dicha potestad interpretativa difiere de la potestad reglamentaria establecida en el numeral 14 del artículo 197 de la Constitución y que está reservada únicamente para el Presidente de la República; " el num. 14 del artículo 179 de la Constitución asigna al Ejecutivo la potestad reglamentaria reglada y en la resolución acusada, el Director General de Ingresos ejerció una función de interpretación de las leyes tributarias, por lo cual no substituyó o suplantó al primero en el ejercicio de aquella atribución.".

Fijado en lista el edicto que establece la ley y que abre el compás para que quienes así lo desearan presentaran alegatos en la presente demanda, el Dr. MARIO GALINDO HEURTEMATTE sustentó en tiempo oportuno su alegato de conclusión (fs. 50-68) en el que ratifica los conceptos externados en el escrito de demanda y además, discrepa de la opinión del señor Procurador por las siguientes razones:

" a.- Es bien sabido que la potestad reglamentaria de que es titular el Organo Ejecutivo consiste en la facultad de expedir reglamentos de carácter general y obligatorio con 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. Se trata, en síntesis, de hacer que la Ley resulte viable, activa, esto es, que produzca, mediante su adecuada inteligencia, los resultados y

efectos que determinó el legislador.

b.- La referida potestad entraña, necesaria e ineluctablemente, la facultad de interpretar la Ley reglamentada, puesto que humana y jurídicamente resulta imposible desarrollar los preceptos de una ley sin que dicha tarea sea precedida de la interpretación adecuada de ésta.

...  
En efecto, cualquiera que lea dicha resolución con ánimo desprevenido tendrá que aceptar que, por su contenido, la misma es indistinguible del típico decreto reglamentario que podría haber expedido el Órgano Ejecutivo en ejercicio de su potestad reglamentaria. Esta similitud, huelga apuntarlo, lejos de ser casual, es producto del hecho de que la facultad que, inconstitucionalmente, se le ha otorgado al Director General de Ingresos es exacta a la potestad reglamentaria de que está investido el Órgano Ejecutivo.

...  
La Administración incurre en el flagrante error de confundir la potestad reglamentaria radicada por el constituyente en el Presidente de la República en punto a la debida ejecución de las leyes con el tipo de reglamentación de mero detalle que pueden hacer ciertos funcionarios administrativos subalternos en relación con el funcionamiento interno y la prestación de los servicios de las dependencias puestas a su cargo.

...  
Nada de lo expresado supone el desconocimiento de la diferencia que, en efecto, existe entre la potestad reglamentaria y la facultad jurisdiccional de interpretar las leyes. La diferencia entre una y otra atribución es tan obvia que sale sobrando cualquier comentario al respecto. Lo que ocurre, empero, es que la potestad de que se ha investido al Director General de Ingresos no es, en realidad de verdad, la de interpretar la Ley para aplicarla a casos concretos, ni tampoco la de emitir concepto u opinión acerca del alcance o sentido de las normas jurídicas de índole tributaria, sino la de dictar resoluciones de carácter general en las que se consigne, para el futuro, el criterio con que deben aplicar tales normas los funcionarios a quienes compete tal función.

...

Está, pues, claro que tanto el ejercicio por parte de la Dirección General de Ingresos de la atribución que le concede

el artículo 79 del Decreto de Gabinete N° 109 de 1970 como el ejercicio por el Órgano Ejecutivo de la potestad reglamentaria que le otorga la Constitución resultan en la expedición de actos jurídicos de la misma naturaleza y de idéntico contenido, de donde se sigue que ambas atribuciones son homogéneas y que, por consiguiente, la norma legal impugnada le ha adscrito al Director General de Ingresos una competencia que, por ministerio de la Constitución, corresponde de manera exclusiva y privativa al Órgano Ejecutivo. Ello, obviamente, apareja la violación de la norma constitucional pertinente."

Con el objeto de resolver la presente demanda de inconstitucionalidad es pertinente reproducir el texto de la resolución impugnada:

" RESOLUCION N° 201-48

Panamá, 18 de octubre de 1977

EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS, en uso de las facultades que le concede la Ley,

CONSIDERANDO:

Que el literal c) del Artículo 59 del Decreto de Gabinete N° 413 de 30 de diciembre de 1970, establece:

'ARTICULO QUINTO: Las empresas que se acojan al régimen del presente decreto de Gabinete y que dediquen su producción al mercado doméstico gozarán de los incentivos fiscales establecidos en los siguientes incisos:

c.- Exoneración del Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades netas reinvertidas para la expansión de la capacidad de la planta o para producir artículos nuevos, siempre que se trate de activos fijos en la parte que esa reinversión sea superior al 20% de la renta neta gravable en el ejercicio fiscal de que se trate.'

Que es necesario establecer las formalidades que deben cumplir los contribuyentes para acogerse a los beneficios de la norma legal anteriormente transcrita a los efectos de que las normas tributarias se cumplan en forma correcta y a fin de evitar incorrectas interpretaciones de las mismas por parte de contribuyentes y

funcionarios coadyuvando de esa manera a las mejores relaciones Fisco-Contribuyente,

RESUELVE 1º Las empresas que tengan contrato con la Nación que deseen acogerse a los beneficios derivados del Literal (c) del Artículo 5º del Decreto de Gabinete N° 413 de 30 de diciembre de 1970, modificado por el Decreto de Gabinete N° 172 de 24 de agosto de 1972, deberán comprobar la inversión que efectuaron mediante la presentación de una certificación que a los efectos expedirá el Ministerio de Comercio e Industrias, en la cual se hará constar los activos fijos adquiridos, fecha de incorporación, y que los mismos fueron destinados a producir artículos nuevos o a ampliar la capacidad de la planta.

El contribuyente adjuntará a su Declaración Jurada de Rentas la certificación a que se hace referencia en el párrafo anterior e incluirá un anexo en el cual cuantificará el costo de los activos fijos adquiridos.

(\*) 2º Para los efectos de la exoneración concedida, la reinversión efectuada no podrá ser cuantificada en una cantidad mayor que la renta gravable del contribuyente correspondiente al año fiscal en referencia.

3º Para cuantificar la Renta Exonerada del Impuesto, se calculará el exceso de la reinversión sobre el 20% de la renta gravable. Esta suma así determinada se restará de la renta gravable y al saldo resultante se le aplicará la tarifa del Impuesto sobre la Renta que en cada caso corresponda.

4º A los efectos del pago del Impuesto Complementario, el mismo se determinará tomando como base de cálculo la renta gravable original del contribuyente, toda vez que para los efectos no se considera que haya renta exenta del Impuesto de Dividendos.

5º El total de la suma reinvertida será llevada a un renglón de Superavit, que se denominará 'UTILIDADES REINVERTIDAS EN ACTIVOS FIJOS'. Las sumas de dinero que correspondan a este rubro podrán ser capitalizadas, pero no podrán ser distribuidas como dividendos en efectivo hasta tanto los activos fijos adquiridos hayan sido totalmente depreciados.

Esta Resolución comenzará a regir a los



quince (159 días hábiles después de su publicación en la Gaceta Oficial y contra ella no existe recurso alguno en la vía

gubernativa.

FUNDAMENTO LEGAL: Artículo 69 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 7 de mayo de 1970.

COMUNIQUESE Y PUBLIQUESE

FERNANDO ARAMBURU PORRAS

RICARDO S. LEVY

El Secretario".

(\*) Este artículo fue declarado inconstitucional mediante sentencia de 4 de febrero de 1992.

Como se observa, la resolución antes transcrita fue expedida en uso de las facultades que al efecto le concedía al Director General de Ingresos el artículo 79 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, que, como ya hemos visto, fue declarado inconstitucional mediante Sentencia de cuatro (4) de febrero de 1992, y le autorizaba para "la función de fijar el criterio de interpretación de las normas tributarias, por medio de resoluciones, cuando las circunstancias así lo exijan.". En vista de que dicha disposición vulneraba el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución Política, fue declarada inconstitucional, de modo que desapareció del mundo jurídico.

En el caso que nos ocupa, se ha demandado una resolución (201-48 de 18 de octubre de 1977) cuya existencia en el mundo jurídico depende y se desprende directamente de la existencia de otra norma (artículo 79 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 1970) que ya ha sido declarada inconstitucional; de modo, pues, que mal puede ser una norma cuyo presupuesto ya no subsiste.

No obstante, debemos señalar que la Resolución 201-48 de 18 de octubre de 1977, se encuentra vigente, pues su inconstitucionalidad no ha sido declarada, sino únicamente sobre uno de sus artículos, el segundo.

Observa la Corte, que, tal como lo manifestara el actor,

el inciso catorce (14) del artículo 179 de nuestra Carta Magna, confiere de manera única y exclusiva al señor Presidente de la República la potestad de reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu. Se deduce de lo anterior que tal potestad es indelegable por cuanto que la Constitución Nacional vigente no lo permite.

El Pleno no comparte el criterio del Procurador de la Administración cuando afirma que una cosa es la Reglamentación y otra cosa es la interpretación de las normas. Situación distinta ocurre sin embargo, cuando como ente jurisdiccional interprete un hecho jurídico fiscal particular para adecuarlo a la norma a la cual se subsume tal situación, pero no puede emitir normas reglamentarias, de carácter fiscal general ya que tal atribución está conferida al Presidente de la República con el Ministro del ramo, por disposición constitucional.

Al respecto, BIELSA nos dice en su obra "Derecho Administrativo", que la potestad reglamentaria consiste: "por una parte, en ordenar los principios de la ley en preceptos particulares más analíticos y precisos con referencia a la actividad administrativa, cuando ello es necesario o conveniente para la mejor o más oportuna aplicación de aquella; y por otra, **en precisar, aclarar e interpretar -a los fines de su mejor comprensión y aun vulgarización- el alcance de la ley**, es decir, de sus principios más generales, proveer por normas específicas a la ejecución de sus mandatos, lo que se hace en circulares e instrucciones." (p. 306, Tomo I)(lo resaltado es nuestro).

No es posible, pues, afirmar que la reglamentación es

cuestión diferente de la interpretación, pues al reglamentar se está indirectamente interpretando los principios señalados en la ley que se pretende reglamentar.

Esta Corporación de Justicia ha sostenido en reiteradas ocasiones, que la potestad reglamentaria es indelegable por mandato constitucional y le corresponde al Presidente de la República junto al Ministro del ramo, veamos este fallo de cinco (5) de mayo de 1993:

" Según los principios de Derecho Administrativo y del Constitucional, las leyes formales son aquellas que dicta la Asamblea en ejercicio de su potestad legislativa. Algunas de ellas requieren, para su aplicación o cumplimiento, ser desarrolladas mediante decretos reglamentarios de ejecución, los que poseen carácter general. Tales instrumentos jurídicos son firmados por el Presidente de la República y por el Ministro del ramo respectivo. De este modo se cumple la potestad reglamentaria que reside en el órgano Ejecutivo por virtud del artículo 179, numeral 14 de la Carta Magna.

No es posible en tal virtud, de acuerdo al tenor literal de ese precepto, a una interpretación sistemática del magno estatuto y a la costumbre constitucional, desarrollar o reglamentar una ley por medio de un simple resuelto ministerial, que ignora la formalidad constitucional sustantiva de la participación del Presidente de la República en la formación del acto."

Sumado a la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 79 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, que autorizaba la emisión de resoluciones interpretativas por parte del Director General de Ingresos, tenemos que la Resolución Nº 201-48 impugnada, ignorando que su expedición requiere de la participación del Presidente de la República, viola directamente el numeral 14 del artículo 179 de la

Constitución Nacional, por tanto, se hace necesario declararlo así.

En consecuencia, la Corte Suprema, **PLENO**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

**DECLARA:**

**PRIMERO:** que se ha producido el fenómeno jurídico de **COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL** respecto al artículo 79 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 7 de mayo de 1970 y el punto 29 de la Resolución 201-48 de 18 de octubre de 1977; y

**SEGUNDO: QUE ES INCONSTITUCIONAL** la Resolución Nº 201-48 de 18 de octubre de 1977, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

Notifíquese y publíquese en la Gaceta Oficial.

**MGDO. HUMBERTO A. COLLADO**

**MGDA. MIRTZA ANGELICA FRANCESCHI  
DE AGUILERA**

**MGDO. RAFAEL GONZALEZ**

**MGDA. AURA E. GUERRA  
DE VILLALAZ**

**MGDO. ARTURO HOYOS**

**MGDO. EDGARDO MOLINO MOLA**

**MGDO. ELIGIO A. SALAS**

**MGDO. FABIAN A. ECHEVERS**

**MGDO. ROSELIO A. FABREGA Z.**

**DR. CARLOS H. CUESTAS  
SECRETARIO GENERAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**