

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1304

Panamá, 22 de noviembre de 2019

**Acción de Inconstitucionalidad.** El Licenciado **Publio Ricardo Cortes C.**, actuando en su propio nombre y representación, presentó acción de inconstitucionalidad en contra de los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la **Ley 76 de 13 de febrero de 2019, "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá"**.

**Concepto de la Procuraduría de la Administración.**

**Honorable Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia,**  
**Pleno.**

Acudo ante usted, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Política de la República, en concordancia con el artículo 2563 del Código Judicial, con el propósito de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración respecto de la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

**I. Normas acusadas de inconstitucionalidad.**

Las normas cuya constitucionalidad se cuestiona a través de la acción que ocupa nuestra atención, son los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, por medio de la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, específicamente lo concerniente a los métodos alternativos de resolución de conflictos, en particular lo relativo al arbitraje tributario cuando la cuantía en controversia supere los cien mil

balboas (B/.100,000.00) (Cfr. Gaceta Oficial 28714-B y fojas 1 y 9-14 del expediente judicial).

## **II. Disposiciones constitucionales que se aducen infringidas y concepto de la infracción.**

El activador constitucional manifiesta que los artículos antes mencionados infringen las siguientes disposiciones de la Carta Fundamental:

1. El artículo 206 (numeral 2), el cual trata sobre las atribuciones de la Corte Suprema de Justicia, específicamente lo inherente a la Jurisdicción Contencioso Administrativa:

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

...

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

Para el demandante constitucional, la competencia para decidir sobre actos administrativos donde la Dirección General de Ingresos (DGI) decide sobre cuestiones tributarias por cuantías superiores a cien mil balboas (B/.100,000.00) son evidentemente actos o resoluciones emitidos por un funcionario público, por lo tanto el contribuyente o afectado que aspira a que se restablezca un derecho por mandado constitucional (luego de agotada la vía gubernativa) debe acudir ante la Sala Tercera de la Corte a presentar la acción

que considere oportuna para el reconocimiento de sus derechos (Cfr. foja 14 del expediente judicial).

Sostiene el accionante, que dentro de las normas impugnadas existe un sistema donde se contempla la posibilidad, ya sea por iniciativa de la Dirección General de Ingresos (DGI) o del propio contribuyente, de enviar casos sobre asuntos superiores a la cuantía ya mencionada (cien mil balboas) a un Tribunal Arbitral en un centro de arbitraje privado, contrariando así el numeral 2 del artículo 206 de nuestro Texto Fundamental (Cfr. artículos 360, 361 y 365 de la Ley 76 de 2019 y fojas 14-16 del expediente judicial).

2. El artículo 220 (numeral 1), el cual contempla las atribuciones del Ministerio Público, a saber:

**“Artículo 220.** Son atribuciones del Ministerio Público:

1. Defender los intereses del Estado o del Municipio.
2. ...”

Argumenta el Licenciado Cortés, que esta Procuraduría de la Administración, como parte del Ministerio Público, representa los intereses nacionales en los procesos contenciosos administrativos, un rol que es dejado de lado por todas las normas impugnadas del Código de Procedimiento Tributario y que son analizadas en conjunto, cuando se trate de actos administrativos sobre asuntos tributarios donde la cuantía supere los cien mil balboas (B/. 100,000.00) (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

Considera quien acude ante la máxima corporación de justicia, que al ser una materia de importante interés para el Estado, como lo es la recaudación de impuestos, se le debió reconocer un papel sustancial al Procurador de la Administración, lo cual no sucede con este nuevo sistema de normas que tratan sobre el arbitraje tributario (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

3. El artículo 200 (numeral 4), el cual establece las funciones del Consejo de Gabinete. Dicho numeral expone:

**“Artículo 200.** Son funciones del Consejo de Gabinete:

...

4. Acordar con el Presidente de la República que este pueda transigir o someter a arbitraje los asuntos litigiosos en que el Estado sea parte, para lo cual es necesario el concepto favorable del Procurador General de la Nación. Este numeral no se aplicará a los convenios arbitrales pactados contractualmente por el Estado, los cuales tendrán eficacia por sí mismos.

...”

Para el activador constitucional, el arbitraje tributario regulado por las normas impugnadas no se encuentra amparado bajo el supuesto excepcional descrito en el numeral antes citado (Cfr. foja 18 del expediente judicial).

En este sentido, sostiene el abogado, que el arbitraje del que habla el numeral 4 del artículo 200 del Texto Fundamental, está reservado para situaciones contractuales, es decir, cuando la fuente de las obligaciones sea un contrato. En otras palabras, esta situación solo aplica para convenios que tengan cláusulas arbitrales previamente pactadas, siendo el contrato de obra pública el típico ejemplo de este supuesto (Cfr. foja 19 del expediente judicial).

Agrega en esta misma línea, que el convenio arbitral del que hablan las normas bajo control constitucional no nace de un contrato, sino que se produce después de la relación obligacional de la que surgen los impuestos, con lo que, este convenio arbitral no se encuentra bajo el paraguas regulativo del presupuesto constitucional antes citado, por lo que, sostiene, todo el esquema de arbitraje impugnado deviene en inconstitucional (Cfr. foja 21 del expediente judicial).

4. El artículo 184 (numeral 5), el cual indica las atribuciones del Presidente de la República junto con el Ministro respectivo del ramo. Veamos:

**“Artículo 184.** Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:

...

5. Vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.”

Para el activador constitucional, el Presidente de la República en coordinación con el Ministro de Economía y Finanzas, deben tener un rol preponderante en la recaudación de las rentas nacionales, lo cual incluye un papel cercano con la Dirección General de Ingresos (Cfr. foja 24 del expediente judicial).

Al desarrollar esta idea, el demandante argumenta que el sistema creado por las normas impugnadas hace caso omiso del artículo 184 numeral 5 de la Constitución patria, dado que la decisión que se llegue a tomar en un arbitraje tributario de corte privado indudablemente tendrían un impacto en las recaudaciones, por lo que el Ministro respectivo junto con el Presidente debieran tener una participación relevante, lo cual no ocurre con los artículos bajo control constitucional (Cfr. foja 25 del expediente constitucional).

5. El artículo 165 (numeral 1, literal c), el cual trata sobre las personas o entidades que poseen iniciativa legislativa. Nos permitimos reproducir su contenido:

**“Artículo 165.** Las leyes serán propuestas:

1. Cuando sean orgánicas:

...

c. Por la Corte Suprema de Justicia, el Procurador General de la Nación y el Procurador de la Administración,

siempre que se trate de la expedición o reformas de los Códigos Nacionales.”

Considera el letrado que acude ante el Máximo Tribunal, que la disposición antes citada es diáfana en establecer que las leyes orgánicas que se ocupen de expedir o reformar Códigos Nacionales serán propuestas por la Corte Suprema de Justicia, el Procurador General de la Nación o el Procurador de la Administración (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

En esta línea, continúa conceptualizando el Licenciado Cortés, que las normas impugnadas al crear el arbitraje tributario que excluye el papel de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sobre cierto tipo de litigios superiores a cien mil balboas (B/.100,000.00), han modificado al menos dos Códigos Nacionales, a saber: el numeral 1 del artículo 97 del Código Judicial, que trata sobre las atribuciones de la Sala Tercera, ya que las normas acusadas permiten la exclusión del conocimiento de la dicha Sala cierto tipo de casos administrativos, los cuales son de competencia de ésta (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Para quien demanda se modifica también el Código Fiscal, ya que los artículos impugnados permiten que la Dirección General de Ingresos decline su competencia a favor de un Tribunal Arbitral, procedimiento que no está contemplado en el Procedimiento Fiscal Ordinario regulado en el Código Fiscal (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

6. El artículo 276, el cual el cual reza de la siguiente manera:

“**Artículo 276.** La Asamblea Nacional no podrá expedir Leyes que deroguen o modifiquen las que establezcan ingresos comprendidos en el Presupuesto, sin que al mismo tiempo establezca nuevas rentas sustitutivas o aumente las existentes, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de las mismas.”

Para ilustrar la violación del artículo antes transcrito, el accionante explica que en los supuestos en que el contribuyente se vea afectado por una decisión que le es adversa, aunque el mismo agote los recursos con los que cuenta a su favor (en vía gubernativa y luego en Sala Tercera), nada de esto detiene que la Dirección General de Ingresos incluya en sus “cuentas por cobrar” lo que se esté discutiendo sobre materia de impuesto en sede administrativa o en sede jurisdiccional, con lo cual esas estimaciones siempre serán incluidas en su presupuesto bajo el rubro “recuperación por morosidad” (Cfr. foja 28-29 del expediente judicial).

A contrario sensu, expone el letrado, en el sistema establecido por las normas impugnadas, específicamente en el artículo 366 de la Ley 76 de 2019, al declinar el conocimiento de un caso en favor de un tribunal arbitral, la Dirección General de Ingresos pierde competencia sobre el mismo, por tanto, no se puede considerar una deuda en firme, con lo cual, no podría realizar gestiones de cobro, y consecuentemente, tendría que eliminar esas estimaciones de su “recuperación por morosidad”, provocando con ello una reducción en el presupuesto de ingresos (Cfr. foja 29 del expediente judicial).

7. Finalmente, quien demanda sostiene que se ha dado la infracción del numeral 1 del artículo 163, el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 163.** Es prohibido a la Asamblea Nacional:

1. Expedir leyes que contraríen la letra o el espíritu de esta Constitución.”

Por todo lo previamente expuesto, el activador constitucional considera que se ha demostrado la violación de los artículos constitucionales antes mencionados, y consecuentemente, la violación del artículo 163 de nuestra Carta Magna (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

### **III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.**

Corresponde en esta oportunidad emitir nuestro concepto dentro de la presente acción de inconstitucionalidad, el cual se sostendrá en observancia a los siguientes puntos:

**1. La Jurisdicción Contencioso Administrativa es competente para conocer todos los procesos en donde el Estado sea parte, salvo situaciones excepcionales.**

El numeral 2 del artículo 206 del Texto Fundamental supra citado, es la base constitucional de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. La competencia para decidir sobre ella recae en la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

En este sentido, los actos administrativos donde la Dirección General de Ingresos decide sobre asuntos tributarios, independientemente de su cuantía son, a todas luces, actos o resoluciones emitidos por un funcionario y autoridad nacional. Por tanto, quien se sienta afectado por una decisión de esta naturaleza y busque restablecer su derecho, debe concurrir ante la Sala Tercera a presentar las acciones que considere oportunas.

Dicho de otro modo, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia es el foro natural, ante quien por mandato constitucional debe concurrir el contribuyente que aspire a anular un acto administrativo que le sea adverso, y en el caso particular bajo estudio, cuando se trate de actos administrativos en los que la Dirección General de Ingresos decida sobre asuntos tributarios por cualquier cuantía, sin importar el monto.

A criterio de esta Procuraduría, y en concordancia con lo expuesto por el activador constitucional, vemos que las normas impugnadas establecen un sistema de arbitraje que contradice la letra del numeral 2 del artículo 206 de la

Constitución Política, dado que, en dicho sistema, después de agotar la vía gubernativa, pueden enviarse estos casos a un centro de arbitraje privado ya sea por iniciativa de la Dirección General de Ingresos o del contribuyente.

Observemos los artículos en cuestión:

**“Artículo 357. Métodos alternativos para la resolución de conflictos. Las controversias por la determinación tributaria adicional de naturaleza administrativa, asuntos de tributación internacional y precios de transferencia que surjan con la Administración Tributaria por montos cuyas cuantías superen los cien mil balboas (B/.100,000.00), incluyendo recargos e intereses, podrán resolverse mediante la transacción o el arbitraje tributario, para lo cual se remitirán a un centro de arbitraje que convendrán las dos partes consecuentemente con lo que establezca el reglamento.**

El procedimiento para la resolución de conflictos en materia tributaria **podrá iniciarlo únicamente el contribuyente, luego de agotada la vía gubernativa.**

...” (El énfasis es nuestro).

**“Artículo 360. Arbitraje tributario. La Dirección General de Ingresos queda facultada para poder iniciar el arbitraje tributario.**

**La Dirección General de Ingresos y los contribuyentes podrán someterse a un arbitraje tributario independiente y de derecho, en el cual se someterán las controversias surgidas o que puedan surgir, a juicio de uno o más árbitros, que deciden definitivamente mediante laudo con eficacia de cosa juzgada.**

...” (Énfasis aportado).

**“Artículo 365. Convenio arbitral. El convenio arbitral es el medio a través el cual la Dirección General de Ingresos y el contribuyente deciden someter al arbitraje las controversias que surjan o que puedan surgir entre ellas de una relación jurídico-tributaria.**

Es válido el arbitraje tributario respecto de los actos administrativos que en materia tributaria emita la Dirección General de Ingresos **y que el contribuyente solicite por la supuesta violación de sus derechos.**

Para someter un asunto tributario a arbitraje entre la Dirección General de Ingresos y los contribuyentes **se**

**requerirá únicamente la solicitud del contribuyente, en cuyo caso la Dirección General de Ingresos estará obligada a dirimir el asunto a través del arbitraje tributario.**

**El contribuyente podrá invocar el arbitraje tributario:**

1. Cuando la Administración expida una liquidación adicional al contribuyente sobre cualquier tipo de impuesto, incluyendo recargos o intereses, por montos superiores a cien mil balboas (B/.100,000.00).

2. Cuando se trate de precios de transferencia y tributación internacional.” (El énfasis es nuestro).

Como se puede apreciar de las normas antes transcritas, tanto la Dirección General de Ingresos como el contribuyente pueden solicitar o declinar competencia en favor de un Tribunal Arbitral. Esta Procuraduría considera que lo contemplado en los artículos 357, 360 y 365 de la Ley 76 de 2019, y en general en los demás artículos acusados analizados en conjunto, no es acorde a lo que el constituyente quiso dejar plasmado en el artículo 206 (numeral 2) de nuestra Carta Magna.

Si analizamos esa norma de alto rango de cerca, vemos que, la finalidad del legislador patrio fue establecer un mecanismo de control, mejor conocido como pesos y contrapesos, existente en todos los sistemas donde convergen los tres poderes del Estado, a saber: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial, siendo éste último el que siempre tiene control sobre de los actos del primero, en concordancia igualmente con el artículo 2 de la Constitución Política, que establece el principio de independencia de los poderes del Estado, los cuales trabajan “**separadamente pero en armónica colaboración**”.

Como se ha dicho, la Sala Tercera siempre tendrá el poder de controlar los actos del Ejecutivo, lo que incluye lo discutido en la situación bajo estudio, que es lo relativo a la atribución de recaudar impuestos que posee el Gobierno Central.

Otro aspecto que podemos extraer de las normas antes transcritas y que merece la pena analizar bajo la lupa constitucional, es lo relativo al convenio arbitral, ya que a nuestro entender, la norma atacada pretende otorgarle el poder al contribuyente para obligar a la Administración a renunciar a la jurisdicción contencioso administrativa, dado que el propio artículo 365 acusado de inconstitucionalidad dice textualmente “**Para someter un asunto tributario a arbitraje entre la Dirección General de Ingresos y los contribuyentes se requerirá únicamente la solicitud del contribuyente**”, en otras palabras, el contribuyente puede acudir al tribunal arbitral después de agotar la vía gubernativa, tal como hemos podido apreciar.

A lo largo de nuestra vida republicana y constitucional, el mandato del constituyente siempre ha sido el de otorgarle a la Administración (entiéndase en sentido general, lo que incluye la Dirección General de Ingresos) el privilegio constitucional de que sus procesos, luego de agotada la vía gubernativa, se sometan ante un foro especial y público, que como bien sabemos, se trata de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

Cierto es que la propia Constitución, permite que se dé una situación excepcional en donde asuntos litigiosos en los que Estado sea parte sean ventilados en un Tribunal Arbitral, (ver artículo 200, numeral 4 de la Carta Fundamental), pero como veremos más adelante la situación en estudio no se enmarca dentro de este supuesto.

Para este Despacho, las normas acusadas contradicen lo establecido en nuestra Constitución en cuanto a la competencia que en ella se le otorga a la jurisdicción contencioso administrativa, ya que se configura un nuevo sistema arbitral de corte privado en el cual se excluye a la Sala Tercera del conocimiento de procesos contencioso administrativos tributarios por cuantías

mayores a cien mil balboas (B/.100,000.00), eliminando de paso el papel del Procurador de la Administración, un rol que ha tenido desde 1943, tal como veremos a continuación.

**2. El Procurador de la Administración siempre debe tener un rol preponderante en todo proceso contencioso administrativo.**

En efecto, el artículo 206 (numeral 2) dice a la letra "... A tal fin, la Corte Suprema de Justicia *con audiencia del Procurador de la Administración*, podrá anular los actos acusados de ilegalidad; restablecer el derecho particular violado..." (Énfasis suplido).

De una lectura en conjunto de las normas impugnadas, no encontramos en ellas mención alguna de la participación del Procurador de la Administración en el tipo de procesos bajo análisis, es decir, cuando la cuantía de la materia tributaria en controversia supere los cien mil balboas (B/.100,000.00) y el contribuyente o la DGI decidan llevar el caso a un tribunal arbitral.

Sabido es que el Procurador de la Administración tiene el deber constitucional y legal de defender a la administración en las acciones de plena jurisdicción. Sin embargo, en el sistema arbitral bajo escrutinio constitucional, la administración ha quedado desprotegida, puesto que se excluye al representante del Ministerio Público del rol que ha tenido desde 1943.

Para esta Procuraduría, y en concordancia con lo planteado por el activador constitucional, nos encontramos ante un tema de orden público, es decir, los ingresos tributarios. Por tanto, al ser un asunto de interés para el Estado, al Abogado de la Administración se le debió reconocer un papel fundamental. No obstante, no observamos en las normas acusadas vistas en conjunto alguna atribución en este tipo de procesos para el Procurador de la Administración, ni tampoco al Ministerio Público en general, cuando el artículo

---

220 de la Constitución Política es claro al establecer que el Ministerio Público siempre debe defender los intereses del Estado o Municipio.

### **3. Los artículos impugnados contradicen funciones atribuidas al Consejo de Gabinete.**

Nos referimos en esta oportunidad al numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política, el cual establece que el Presidente de la República y el Consejo de Gabinete de común acuerdo pueden someter asuntos litigiosos en los que el Estado sea parte a arbitraje, contando con el concepto favorable del Procurador General de la Nación.

Es decir, esta norma abarca una situación muy excepcional, que contempla la posibilidad que asuntos litigiosos donde el Estado, en lugar de acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, lo harían ante un tribunal arbitral.

Esta Procuraduría debe coincidir con el demandante cuando éste argumenta que el arbitraje regulado por las normas impugnadas de ninguna manera se encuentra amparado por estos supuestos excepcionales.

De una breve lectura de la norma de alto rango antes mencionada, podemos inferir que para prescindir de la jurisdicción contencioso administrativa y someter algún asunto litigioso donde el Estado sea parte a arbitraje, debe ocurrir lo siguiente, en este mismo orden: el Presidente de la República debe solicitarlo al Consejo de Gabinete, el Consejo de Gabinete dar su visto bueno y luego obtener el concepto favorable del Procurador General de la Nación.

Y es que el constituyente patrio lo ha querido así dada la suma importancia de la jurisdicción contencioso administrativa en nuestro sistema constitucional, ya que la regla general es que todos estos asuntos se ventilen

en la Sala Tercera, y para prescindir de ella, como hemos visto, deben confluir situaciones muy puntuales.

La disposición constitucional en comento contempla otro supuesto arbitral en el segundo párrafo del numeral 4. Dicho párrafo nos dice que “Este numeral no se aplicará a los convenios arbitrales pactados contractualmente por el Estado, los cuales tendrán eficacia por sí mismos”.

Efectivamente, de una atenta lectura del segundo párrafo del numeral 4, podemos observar que el mismo está reservado para situaciones contractuales previamente pactadas, es decir, cuando la fuente de la obligación proviene de un contrato, siendo el contrato de obra pública el típico ejemplo de este supuesto.

Sin embargo, como todo letrado conoce, los impuestos son ejemplo por antonomasia de obligaciones que no nacen de contrato, sino que emanan por ministerio de la ley. Por lo que este Despacho es del criterio que el convenio arbitral al cual se refieren las normas impugnadas, no se amparan bajo ninguno de los supuestos ya comentados.

#### **4. La materia tributaria no puede ser objeto de arbitraje.**

Habiendo llegado hasta este punto, vale la pena revisar la doctrina y la jurisprudencia a fin de determinar si el tema controvertido es objeto de ser arbitrable.

En esta línea, consideramos pertinente destacar la Sentencia de 17 de marzo de 2008, bajo la ponencia de la Magistrada Esmeralda de Troitiño, a propósito de un recurso de anulación de laudo arbitral. En aquella ocasión, la Sala Cuarta de Negocios Generales sostuvo:

“En el presente caso, el convenio o acuerdo, adquirió la forma de una **cláusula** inserta dentro del contrato principal, siendo la fuente de la jurisdicción arbitral el **convenio, cláusula o compromiso arbitral**, y ésta debe versar sobre una **materia**

que sea de libre disposición de las partes, además, que no haya sido resuelta en la jurisdicción ordinaria, sin descartar que se debe verificar la ausencia de cualquier otro vicio del consentimiento o cláusulas patológicas, que puedan anular el convenio.

...

Si bien es cierto se ha comprobado una de las causales de anulación, no sería necesario entrar a examinar la restante, pero a efecto de explicación práctica se abordará la otra causal invocada: que “el laudo es contrario al orden público”

En este sentido, el motivo de anulación es el señalado en el numeral 2 del artículo 34, Decreto Ley N° 5 de 1999, cuando el laudo recurrido es contrario al Orden Público panameño, ya que se basó en un hecho no arbitrable conforme a la ley panameña, como lo es la facultad constitucional e inherente del Estado de imponer impuestos.

...

Dentro de esta noción de orden público se observa que la materia objeto de arbitraje, debe ser de libre disposición de las partes, que los acuerdos entre ellos no desconozcan las leyes imperativas y que no haya sido objeto de pronunciamiento judicial en firme.

Como se expresara, el litigio arbitral inicia a raíz de la pretensión de la empresa concesionaria, para que se reconozca que se ha vulnerado el equilibrio económico del contrato, por un acto unilateral del Estado, en la aplicación de un nuevo impuesto.

De esta forma, le asiste la razón al recurrente, toda vez que la materia de impuesto no es susceptible de ser resueltas mediante arbitraje, como facultad inherente del Estado de crear impuestos para todas las personas que se encuentren dentro de su jurisdicción, dentro de los términos previamente fijados por la Ley (de orden público). El Estado modificó el régimen tributario de manera general e indeterminada, a través de la ley 61 de 2002, estableciendo una carga impositiva a las actividades de juegos de azar y no así a una empresa en particular, como alega la concesionaria.

Las materias susceptibles de someter a arbitraje, son todas aquellas en las partes tienen libre disposición del asunto a resolver...

...

Por tal razón, resulta igualmente probada la tercera causal alegada por el recurrente, en el sentido que, la materia objeto de la controversia no es arbitrable conforme a las leyes panameñas, y resulta contrario al orden público.

En consecuencia, la **SALA DE NEGOCIOS GENERALES, DE LA CORTE SUPREMA**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA NULO** el Laudo Arbitral ... dictado dentro del proceso arbitral instaurado por ... contra el Estado Panameño, Ministerio de Economía y Finanzas, que tuvo como sede el Centro de Conciliación y Arbitraje de Panamá.” (El subrayado es nuestro y la negrita es de la Sala)

Como hemos visto, la Sala Cuarta ha dejado claro que las controversias tributarias no pueden ser objeto de arbitraje, ya que es un principio de los procesos arbitrales que los mismos recaigan sobre materias dispositivas. Tal como se ha visto, es dispositiva la materia cuando la misma no está gobernada por leyes de interés público, entendiéndose como de interés público todo lo relativo a Derecho de Familia, Derecho Penal, **Derecho Administrativo** y **Derecho Fiscal**, en tanto que por definición estas ramas del derecho representan justamente límites a la autonomía de la voluntad de las partes, puesto que en estos casos la materia siempre estará regulada por leyes de interés público para el Estado.

Del fallo antes citado se desprende que por ser un asunto de orden público, el tema fiscal no puede ser objeto de arbitraje, al tiempo que la Corte está reconociendo un valor obligatorio a la jurisdicción contencioso administrativa, como foro natural para solventar las controversias administrativas tributarias. Por tanto, el tema contencioso administrativo tributario debe seguir necesariamente el curso normal de vía gubernativa y posteriormente la Sala Tercera.

**5. Es potestad del Presidente junto con el Ministro del ramo vigilar la recaudación de impuestos.**

Por mandato constitucional del numeral 5 del artículo 184 de la Carta Magna, el Ministro de Economía y Finanzas, en coordinación con el Presidente de la República, deben vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales, lo cual se traduce indudablemente en la tarea que realiza la Dirección General de Ingresos, al ser una entidad adscrita a dicho Ministerio.

Esta norma constitucional ha sido interpretada por nuestra máxima corporación de justicia, mediante la Sentencia de 11 de agosto de 2014, en la cual el Pleno de la Corte declaró inconstitucional la ley que creó la extinta Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, al indicar:

“Al crearse la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), mediante el artículo 1 de la Ley 24 de 2013, que ha sido demandado, se atenta contra la estabilidad institucional protegida en nuestra Carta Magna.

...

Esto lo decimos, porque se ha creado una autoridad que no va en sintonía con los preceptos constitucionales emanados de nuestra Constitución Política, siendo que esta atribución de poder no constitucional se convierte en un obstáculo para la libertad y la estabilidad institucional.

**A la referida autoridad se le asignan funciones que son de la privativa competencia del Presidente de la República, del Ministro de Economía y Finanzas, y dificulta la labor del Consejo de Gabinete al otorgarle funciones a una entidad autónoma cuyo Director no forma parte de dicho organismo ejecutivo.**

En ese sentido, la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, **usurpa las funciones atribuidas al Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo**, que se encuentran consagradas en el artículo 184 numeral 5 de la Constitución.

‘Artículo 184: Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:

...

5. Vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.

...'

Como vemos, a la referida autoridad, se le está otorgando mediante ley poderes que por mandato constitucional son exclusivos del Presidente con la participación del Ministro de Economía y Finanzas, esta sola situación además de violar la norma constitucional citada, quebranta la estabilidad institucional que tutela el preámbulo de la Constitución.

**Comparte el Tribunal, lo expresado por el demandante en el sentido de que se está cercenando la facultad y deber constitucional que tiene el Ministro de Economía y Finanzas de participar conjuntamente con el Presidente de la República de vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.**

...

**En ese sentido, es imposible que se dé cumplimiento a la estabilidad institucional, como fin de Estado, si se ha creado un organismo que usurpa las funciones que vienen dadas por el texto constitucional, al Presidente y al Ministro de Economía y Finanzas, permitiendo que una entidad creada, no por mandato constitucional, controle la recaudación de las rentas nacionales inclusive más allá del período de duración del propio gobierno que la nombró, lo que se traduce en un atentado contra la gobernabilidad y estabilidad institucional del Estado.” (Lo resaltado es agregado por nosotros).**

Sin lugar a dudas, la situación bajo control constitucional guarda significativas similitudes con el fallo antes transcrito. Claramente se puede observar que los artículos acusados dificultan el mandato que debe cumplir el Presidente junto con el Ministro, dado que cualquier decisión que se dé en un proceso arbitral tributario de corte privado, obligatoriamente tendrá un efecto en las recaudaciones, vedando de esta forma la facultad constitucional que tiene el Presidente de la República de vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.

Si la Dirección General de Ingresos o el propio contribuyente deciden por sí solos o en conjunto algo tan delicado que afecta la recaudación, como lo es la renuncia a la jurisdicción contencioso administrativa, entonces definitivamente el rol del Ministro ha sido ignorado, en franca violación al artículo 184 numeral 5 de nuestra Carta Fundamental.

**6. Las normas impugnadas estarían derogando ingresos, sin que al mismo tiempo se establezcan rentas sustitutivas.**

El artículo 276 de la Constitución establece lo siguiente:

**“Artículo 276.** La Asamblea Nacional no podrá expedir Leyes que deroguen o modifiquen las que establezcan ingresos comprendidos en el Presupuesto, sin que al mismo tiempo establezca nuevas rentas sustitutivas o aumente las existentes, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de las mismas.”

Para ilustrar la violación del artículo antes copiado, el activador constitucional explica que debemos analizar el efecto que para las recaudaciones de ingresos tiene el agotamiento de la vía gubernativa.

Expone quien demanda que aunque un contribuyente, frente a una decisión que le es adversa en materia impositiva, agote la vía gubernativa y acuda a la Sala Tercera, la Dirección General de Ingresos registra esa deuda en sus “cuentas por cobrar”, con lo cual impide que el contribuyente pueda obtener su “paz y salvo”, y por tanto la DGI llevaría adelante gestiones de cobro aunque el caso se esté discutiendo en Sala Tercera, en concordancia con la propia Ley 135 de 1943, modificada por la Ley 33 de 1946, que establece que en materia de impuestos no se permite la suspensión provisional del acto administrativo impugnado.

Lo anterior provoca que la Dirección General de Ingresos incluya dentro de sus estimaciones la “recuperación por morosidad” de todas las deudas

morosas, aunque las mismas se encuentren en sede gubernativa o en sede judicial. Dicha estimación se incluye en el Presupuesto General de Ingresos.

A contrario sensu, para el accionante constitucional el problema recae sobre el artículo 366 de la Ley 76 de 2019:

**“Artículo 366. Forma de constancia del convenio.** El convenio arbitral deberá constar por escrito.

Los efectos de pactar un acuerdo de arbitraje son sustantivos y procesales.

El efecto sustantivo obliga a la Dirección General de Ingresos y al contribuyente a cumplir lo decidido y a formalizar la constitución del Tribunal Arbitral, colaborando con sus mejores esfuerzos para el desarrollo y finalización del procedimiento arbitral.

**El efecto procesal consiste en la declinación de la competencia por parte de la Dirección General de Ingresos,** según sea el caso, a favor de la jurisdicción arbitral y la inmediata remisión del expediente a un centro o tribunal de arbitraje.

**El convenio arbitral consistirá en una declaración unilateral de someterse a arbitraje por el contribuyente, en el caso de solicitarlo el contribuyente,** seguida de una adhesión posterior de la otra u otras partes involucradas en el conflicto.” (La negrita es nuestra).

Tal como se puede deducir de la norma antes citada, al momento que la Dirección General de Ingresos decline competencia en favor de un tribunal arbitral, la misma pierde total autoridad sobre estos casos, con lo cual, no se pueden considerar estas recaudaciones como “deudas en firme”, y por tanto el contribuyente podría obtener su “paz y salvo”, siendo la consecuencia de lo anterior que la DGI no podría incluir en sus estimaciones estas “recuperaciones por morosidad”, reduciendo efectivamente sus estimaciones para el Presupuesto General de Ingresos.

Esta Procuraduría debe coincidir con el ejemplo expuesto por el accionante. Somos del criterio que en una situación de este tipo efectivamente

la baja en los impuestos podría llegar a ser relevante. La intención del nuestro legislador al promulgar la Ley 135 de 1943 y no permitir la suspensión provisional del acto cuando de materias tributarias se tratase, tenía la clara intención de que la Administración nunca tuviera que detener su recaudación de impuestos, aunque la controversia se encuentre en debate en sede judicial, todo esto siempre pensado en el interés y bienestar de la población en general.

Sin embargo, para ciertos casos tributarios de cuantías importantes, el sistema instaurado por las normas impugnadas cambiarían todo el panorama sobre el cual se ha venido sosteniendo nuestro sistema de recaudación desde prácticamente el inicio de nuestra vida republicana.

**7. Las normas impugnadas infringen el artículo 165, numeral 1, literal c, de la Carta Magna.**

Esta Procuraduría coincide con el demandante cuando este argumenta que se ha dado la violación del literal c del numeral 1 del artículo 165 de la Constitución Política. Tal disposición reza de la siguiente manera:

**“Artículo 165.** Las leyes serán propuestas:

1. Cuando sean orgánicas:

c. Por la Corte Suprema de Justicia, el Procurador General de la Nación y el Procurador de la Administración, siempre que se trate de la expedición o reformas de los Códigos Nacionales.”

Para quien acude en busca de control constitucional, dicho literal es claro al establecer que todas las leyes de este tipo, es decir, que reformen o expidan Códigos Nacionales, deberán emanar de las personas o instituciones antes mencionadas.

Según explica el demandante, las normas impugnadas al crear un sistema tributario que excluye el papel de la jurisdicción contencioso

administrativa para cierto tipo de casos, han modificado al menos dos Códigos Nacionales: el numeral 1 del artículo 97 del Código Judicial, pues estas normas permiten la exclusión del conocimiento de la Sala Tercera de cierto tipo de casos contra resoluciones de la Administración Tributaria que se acusen de ilegalidad, lo cuales, según el Código Judicial, son de competencia de la Sala Tercera.

Argumenta también el accionante, que la Ley 76 de 2019, permite a la Dirección General de Ingresos declinar competencia cuando el caso esté bajo su conocimiento a favor de un tribunal arbitral, posibilidad que no está contemplada en el Procedimiento Fiscal Ordinario del Código Fiscal.

Esta Despecho coincide con lo planteado por el activador constitucional, al decir que se ha materializado una modificación de códigos nacionales y la misma no ha emanado de las personas mencionadas en el literal c del numeral 1 del artículo 165 de la Constitución Nacional, por lo tanto las normas acusadas devienen en inconstitucionales.

Finalmente, quisiéramos hacer eco de la reflexión planteada por el demandante, al señalar que las normas impugnadas constituyen un golpe a la jurisdicción contencioso administrativa, ya que configuran un sistema arbitral en el cual se excluye a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia del conocimiento de casos tributarios de cuantías mayores a los cien mil balboas (B/.100,000.00), eliminando de paso el rol del Procurador de la Administración. De no detener esta situación a tiempo, estaríamos creando un precedente que eventualmente permitiría que se vaciara la jurisdicción contencioso administrativa, pudiendo incluso llegarse a una etapa de privatización del Derecho Público, en línea claramente contraria al orden constitucional.

---

Por las razones antes expuestas, solicitamos a los miembros de esa Alta Corporación de Justicia, en Pleno, se sirva declarar que **SON INCONSTITUCIONALES** los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, “Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá”, toda vez que los mismos infringen los artículos 206 (numeral 2), 220 (numeral 1), 200 (numeral 4), 184 (numeral 5), 165 (numeral 1, literal c) y 276 de la Constitución Política de la República de Panamá.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
**Procurador de la Administración**

  
Mónica I. Castillo Arjona  
**Secretaria General**

Exp.362-19-I