



*República de Panamá
Procuraduría de la Administración*

Panamá, 26 de noviembre de 2025

Nota C-288-25

Señor Director General:

Ref.: Aplicación de las disposiciones del Código de Procedimiento Tributario a los procesos administrativos anteriores a su entrada en plena vigencia, el 1 de junio de 2024.

Me dirijo a usted en esta ocasión, y con el respeto acostumbrado, a fin de dar respuesta a su Nota No.201-01-1038-DGI, recibida el día 14 de noviembre de 2025, por cuyo conducto plantea un número plural de interrogantes en torno a la "*aplicabilidad del Código de Procedimiento Tributario, aprobado mediante la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019, a los actos administrativos emanados de nuestra competencia [Dirección General de Ingresos], y en particular a los procesos de acreditación de beneficios contenidos en los convenios tributarios para evitar la doble imposición suscritos entre nuestro país y otras jurisdicciones; así como los plazos y computo de la prescripción de las acciones emanadas de la administración destinadas a la fiscalización y cumplimiento de dichos acuerdos bilaterales*".

Esta Procuraduría, luego de leída y analizada la materia objeto de su consulta, estima prudente referirse inicialmente a cuatro aspectos cardinales del ordenamiento jurídico patrio, como lo son el principio de estricta legalidad, el devido proceso, la prelación de las normas y la aplicación temporal de la ley.

- El primero, el *principio público de legalidad*, está debidamente consagrado en el artículo 18 de la Constitución Política de la República de Panamá, y el artículo 34 de la Ley No.38 de 2000, del Procedimiento Administrativo General, y sostiene que todas las actuaciones administrativas deben estar sujetas a las leyes, determinando así un límite a los poderes del Estado, esto es que deben ejercerse con apego a la ley vigente y la jurisprudencia. En otras palabras, el servidor público sólo puede hacer lo que la ley le permite.

Su importancia ha sido exaltada en numerosas decisiones judiciales (jurisprudencia) de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, entre ellas la Sentencia de 22 de febrero de 2019, al indicar que "se puede concluir que la finalidad

Licenciado

CAMILO A. VALDÉS M.

Director General de Ingresos del
Ministerio de Economía y Finanzas
Ciudad.

del principio...

del principio de estricta legalidad, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite toda arbitrariedad o abuso de poder que puede afectar a los administrados".

De lo precedente se desprende que los actos administrativos emitidos por los servidores públicos, en el ejercicio de sus funciones, **deben limitarse a lo permitido por la ley** y que, en estricto cumplimiento del mandato constitucional, tal comportamiento revestirá y asegurará que el acto emitido se presuma igualmente legal.

- El siguiente elemento sustancial, lo constituye el *debido proceso*, que está reconocido en el artículo 32 de la Constitución Política, como principio fundamental para la protección de los derechos individuales frente al ejercicio arbitrario del poder estatal, obligando a la administración a respetar las garantías y formalidades que integran el proceso legal, al señalar que "*nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales...*".

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 4 de mayo de 2015, define el debido proceso como **institución de garantía para el individuo**, al exponer que "...*la garantía del debido proceso... comprende tres derechos, a saber, el derecho a ser juzgado por autoridad competente; el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales pertinentes; y el derecho a no ser juzgado más de una vez por una misma causa penal, policial o disciplinaria...* Es así como el debido proceso está constituido por una serie de elementos dirigidos a asegurar la efectiva o adecuada defensa de las partes en el mismo... *'si se viola alguno de dichos elementos de tal manera que se afecte la posibilidad de las personas de defender efectivamente sus derechos... (ya sea por... seguirse un trámite distinto al previsto en la ley...) ante tribunal competente, la sanción correspondiente será la nulidad constitucional...*". (Lo resaltado es del Despacho)

Dentro del ámbito administrativo, los artículos 36 y 201, numeral 31, de la Ley No.38 de 2000, en su condición de *lex generalis*, abordan el debido proceso como una garantía jurídica conforme la cual ningún acto administrativo puede realizarse en detrimento de la norma jurídica, en cuanto, entre otros, a la competencia de la autoridad administrativa y a los trámites realizados.

- En lo concerniente a la *prelación o jerarquía de las leyes*, la misma está conceptualizada en el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, de la Real Academia Española, como el "*Principio que determina la superioridad de rango de unas normas sobre otras y la consiguiente aplicación necesaria de la norma superior*"¹.

La legislación panameña, en el artículo 35 de la Ley No.38 de 2000, apunta que "*En las decisiones y demás actos que profieran, celebren o adopten las entidades públicas, el orden jerárquico de las disposiciones que deben ser aplicadas será: la Constitución Política, las leyes o decretos con valor de ley y los reglamentos*".

Mientras...

¹ <https://dpej.rae.es/lema/jerarqu%C3%ADA-normativa>

Mientras tanto, en la esfera tributaria, el artículo 25 del Código de Procedimiento Tributario dispone que "*los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán, en orden de importancia, por: 1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las convenciones internacionales promulgadas en la Gaceta Oficial; 3. Este Código, las leyes propias de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria...*".

Por su parte, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 29 de septiembre de 2014, citando al jurista panameño Edgardo Molino Mola, explica que "...la pirámide del ordenamiento jurídico panameño es la siguiente: **1. La Constitución, 2. Los Tratados o convenios internacionales, 3. Las leyes formales - decretos ley - decretos de gabinete. Decretos de gabinete sobre aranceles y tasas aduaneras - jurisprudencia obligatoria, 4. Reglamentos constitucionales, 5. Decretos ejecutivos - decretos de gabinete - resoluciones de gabinete - estatutos reglamentarios ordinarios - reglamentos autónomos. Acuerdos del Órganos del Estado - acuerdos de instituciones autónomas - resueltos ministeriales - resoluciones generales, 6. Acuerdos municipales - decretos alcaldíos - reglamentos alcaldíos, 7. Decisiones administrativas - sentencias judiciales - contratos - actos de autoridad - órdenes - laudos arbitrales y 8. La doctrina constitucional - reglas generales de derecho. Costumbre conforme a la moral cristiana**". (Lo resaltado es del Despacho)

Del transrito pronunciamiento judicial, así como de los artículos *ut supra*, se infiere que los instrumentos que componen el sistema jurídico panameño están sometidas a un principio de jerarquía, en el cual aquellas normas de rango inferior no pueden contrariar o rebasar lo ordenado en las normas de rango superior, al estar supeditadas a éstas.

En atención a ello, a juicio de este Despacho, destaca que la Constitución Política y los Convenios de doble imposición comentados en el escrito petitorio, están por encima de las leyes formales, decretos ley, decretos de gabinete y otros, por lo que resulta imperioso que, para cada caso en particular, la Administración Tributaria² verifique los instrumentos internacionales aplicables (tratados, convenios de doble imposición, etc.), a fin de determinar la existencia de regulaciones referentes a la aplicación de las leyes en el tiempo, y de las posibles implicaciones legales.

- Pertinente al último de los aspectos resaltados, es decir a la *aplicación temporal de la Ley*, la regla general es que toda norma jurídica surte efectos durante su período de vigencia, desde que entra en vigor hasta que es derogada, por lo que ha de regir actos o hechos ocurridos dentro del ámbito de su vigencia (*tempus regit actum*), conforme el artículo 30 del Código Civil, cuyo texto indica "*En todo contrato se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración...*".

En torno a dicho artículo 30 del Código Civil, la Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 18 de abril de 2007, interpreta que "...si bien el **artículo 30 del Código Civil** se refiere a los contratos en particular, esta corporación judicial considera que este mismo

principio...

² Cfr. Artículo 6, numeral 1, del Código de Procedimiento Tributario.

principio rige para cualquier acto jurídico que declare, conceda o extinga derechos sustantivos, puesto que de no ser así, es decir, de no entenderse incorporadas las leyes vigentes al momento en que se celebra dicho acto en cuanto a los aspectos de fondo del mismo, no existiría seguridad en cuanto a sus efectos jurídicos. Cosa distinta sucede, como hemos visto, con las leyes modificativas que gobiernan los procesos o normas adjetivas, cuya aplicación en el tiempo se rige por principios diferentes". (El resaltado es del Despacho)

Frente a los conflictos que pudieran surgir respecto a la aplicación temporal de las normas, el artículo 32 del Código Civil, distinguiendo según la naturaleza de las leyes entre sustantivas, que amparan derechos y obligaciones, y adjetivas o procedimentales, estipula que "Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación".

Ello permite establecer, con meridiana claridad, que las normas sustantivas "que rigen una situación... corresponden a las vigentes al momento de su realización, ya que, existe la idea de proteger la seguridad jurídica del derecho adquiridos de acuerdo a reglas legales vigentes al momento de la adquisición"³.

En tanto, para las normas adjetivas, aplican las vigentes al momento de iniciar los trámites pertinentes, sin considerar la fecha de inicio de la relación jurídica. A contrario sensu, los procesos iniciados bajo normas anteriores se gestionarían conforme las mismas. A tal respecto, la citada Consulta C-120-03 de 24 de junio de 2003, aclara que "los actos procesales deben adecuarse en un todo a la nueva [ley]... la actuación a que alude la norma no puede ser sino aquella parte o fracción que dentro de un proceso tiene identidad propia, que es fácilmente identificable en su comienzo como en su fin, de modo tal que superada ella, es reemplazada por otra que, ostentando igualmente las características mencionadas, la hacen inconfundible con la anterior"⁴.

Resulta imprescindible a este Despacho, recordar lo exteriorizado en la Consulta C-099-03 de 15 de mayo de 2003, en la cual se afirma que "En cuanto a la doctrina, unánime ha sido ésta en el sentido de que la vigencia de la ley aparece intrínsecamente ligada a la operatividad de la misma en el tiempo, es decir, a su existencia jurídica y a sus particulares efectos. Ello obliga a analizar el nacimiento de la ley, su derogatoria o fin y los fenómenos jurídicos de la retroactividad y ultractividad". (El resaltado es del Despacho) En tal sentido, es responsabilidad de la Institución competente, es decir aquella gestora de la causa, determinar la potencial ultractividad de la norma procedural subrogada, con miras a facilitar la culminación de una fase o evento iniciado o para no afectar derechos adquiridos.

En lo tributario, la vigencia de la norma en el tiempo, es abordada primordialmente en los artículos 12 y 13 del Código Procesal Tributario, ajustándose al aforismo latino "*Nullum tributum sine lege*

praevia...

³ Nota C-120-03 de 24 de junio de 2003.

⁴ Ibidem.

praevia". El antedicho artículo 12, señala que "las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se le aplicará a partir del día siguiente al de su promulgación. Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán para el periodo fiscal respectivo del contribuyente que se inicie con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la nueva ley".

Mientras que artículo 13 ibidem manifiesta que "*las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, excepto las normas por las que se regulen infracciones, sanciones y recargos cuando su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario o contribuyente, salvo que se trate de actos ejecutoriados*".

Lo anterior permite colegir, que lo relativo a los tributos (sujeto, hecho imponible, base, alícuota, determinación, liquidación, prescripción, etc.) se rige por la normativa sustantiva (derechos y obligaciones) vigente al momento en que se produce. Es decir, no tiene efectos retroactivos. Distinto ocurre con las normas procedimentales o adjetivas, para las cuales el Código de Procedimiento Tributario, en su artículo 388, reitera el contenido del artículo 32 del Código Civil, y en su artículo 390 recalca que "*las normas de procedimiento administrativo tributario... serán de aplicación exclusiva y excluyente*".

Así, en atención a sus primeras tres interrogantes, estima esta Procuraduría que las disposiciones procedimentales (adjetivas) contenidas en el Código de Procedimiento Tributario son inmediata y exclusivamente aplicables desde el día 1 de junio de 2024 –*fecha de entrada en vigencia de dicho texto jurídico*–, a los procesos que se surtan en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, incluyendo aquellos de acreditación de beneficios contenidos en los convenios tributarios para evitar la doble imposición, suscritos entre nuestro país y otras jurisdicciones, siempre que en tales convenios no se estipule lo contrario, aun cuando la causa haya iniciado previo a la entrada en vigencia del Código de Procedimiento Tributario.

Corresponde a la Dirección General de Ingresos, como organismo con funciones privativas para el "*reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos*", y con responsabilidad sobre la "*permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, inherentes a la función de administrar las leyes tributarias bajo su competencia*", de conformidad con los artículos 1 y 5 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, verificar y determinar, para cada caso en particular, el estado del expediente y la existencia de condiciones que requieran de la ultractividad de la ley anterior, a fin de permitir operacional y jurídicamente la conclusión de un trámite iniciado o de proteger derechos de los usuarios o contribuyentes.

En relación a su cuarta y última pregunta, es menester advertir que esta Procuraduría no tiene entre sus facultades legales (Ley No.38 de 2000), el señalar y/o pronunciarse jurídicamente respecto de posibles decisiones administrativas que son competencia de la Dirección General de Ingresos del

Ministerio de Economía y Finanzas, en el ejercicio de las atribuciones asignadas por el Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970.

De esta manera se da respuesta a su solicitud, reiterándole que la opinión aquí vertida, no constituye un pronunciamiento de fondo, o un criterio concluyente que determine una posición vinculante, en cuanto a lo consultado.

Aprovecho la oportunidad para reiterarle las seguridades de mi alta consideración.


GRETTEL VILLALAZ DE ALLEN
Procuradora de la Administración



GVdeA/drc
C-265-25