

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 063

Panamá, 20 de febrero de 2014

**Proceso contencioso
administrativo de
nulidad.**

El Licenciado Publio Ricardo Cortés C., en su propio nombre y representación, solicita que se declare nulo, por ilegal, el **literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012**, emitido por el **Órgano Ejecutivo**, por conducto del **Ministerio de Economía y Finanzas**.

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

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

Acudo ante usted de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración en torno a la demanda contencioso administrativas de nulidad descrita en el margen superior.

I. Norma acusada de ilegal.

La norma cuya nulidad se demanda es el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, a través del cual el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, reglamentó el procedimiento para llevar a cabo el intercambio de información tributaria en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta o Acuerdos para la Cooperación Fiscal y el Intercambio de Información en Materia de Impuestos, debidamente ratificados por la República de Panamá. El tenor literal de la disposición reglamentaria objeto de este proceso de nulidad es el siguiente:

“**Artículo 2.** Se modifica el artículo 4 del Decreto Ejecutivo No.85 de 28 de junio de 2011, para que lea así:

‘Artículo 4. EVALUACIÓN Y CONTENIDO DE LA SOLICITUD.

En el proceso de evaluar la solicitud de información deben cumplirse determinadas condiciones, las cuales podrán variar según el Convenio o Acuerdo de que se trate, y cuya existencia deberá ser comprobada por la DGI antes de solicitar información a fuentes internas o externas, tales como:

...

q. Indicación del Estado o Parte Requirente de si existen razones para evitar la notificación al contribuyente que está bajo examen o investigación porque la misma pudiera perjudicar la investigación’.” (El subrayado es de la Procuraduría de la Administración) (Cfr. fojas 115 y 116 del expediente judicial).

II. Breves antecedentes.

La República de Panamá, para la defensa y promoción de sus servicios internacionales, ha celebrado con diferentes Estados una serie de convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta; así como acuerdos para la cooperación fiscal que permitan el intercambio de información con otros países en materia de tributaria, mismos que fueron incorporados a nuestro ordenamiento jurídico mediante ley. Estos convenios y acuerdos contemplan, entre otros aspectos, el compromiso de Panamá de atender las solicitudes de intercambio de información tributaria que provengan de un Estado o parte requirente.

En desarrollo de esta materia, el Ministerio de Economía y Finanzas emitió la Resolución DS/AL-253 de 28 de diciembre de 2010, por medio de la cual designó al Director General de Ingresos, ahora el Administrador Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, como la autoridad competente para el intercambio de información en materia tributaria (Cfr. Gaceta Oficial 26,697 de 7 de enero de 2011).

En este contexto, el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, expidió el Decreto 85 de 28 de junio de 2011, del cual forma parte la norma objeto de controversia en este proceso, luego modificado por el Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, a través del cual se reglamenta el procedimiento para llevar a cabo el intercambio de información tributaria en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta o Acuerdos para la Cooperación Fiscal y el Intercambio de Información en Materia de Impuestos, debidamente ratificados por la República de Panamá (Cfr. Gaceta Oficial 26,824 de 8 de julio de 2011 y 26,988 de 7 de marzo de 2012).

Por otra parte, el Licenciado Publio Ricardo Cortés C., actuando en su propio nombre y representación, ha comparecido ante la Sala con el objeto de presentar demanda contencioso administrativa de nulidad en contra de la disposición reglamentaria antes descrita (Cfr. fojas 1 a 55 del expediente judicial).

III. Disposiciones que se dicen infringidas y los conceptos de la supuesta infracción.

El recurrente sostiene que la norma reglamentaria cuya declaratoria de nulidad demanda, infringe las siguientes disposiciones:

A. El artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, modificado por el artículo 26 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010, a través del cual se adiciona un capítulo al Código Fiscal sobre normas de adecuación a los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional que, entre otras cosas, autoriza y faculta a la Dirección General de Ingresos para solicitar y recabar de las entidades públicas, privadas y terceros en general, sin excepción, toda clase de información, con el único y exclusivo propósito de darle cumplimiento a estos convenios internacionales; y reviste a dicha información de un carácter confidencial, secreto y de uso exclusivo de la entidad (Cfr. fojas 7 a 10 del expediente judicial);

B. De la Ley 8 de 27 de enero de 1956, por la cual se aprueba el Código Fiscal de la República, el artículo 1180, modificado por el artículo 92 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010; y el artículo 1230, modificado por el artículo 42 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, los que, en su orden, se refieren a toda solicitud de carácter fiscal cuya tramitación no esté especialmente regulada se regirá por las disposiciones del procedimiento fiscal ordinario; y que las resoluciones y demás actos administrativos en materia fiscal que dan inicio o terminan una instancia de un proceso deberán ser notificadas (Cfr. fojas 10 a 17 del expediente judicial y las Gacetas Oficiales 25,232 de 3 de febrero de 2005 y 26,489-A de 15 de marzo de 2010);

C. El literal “E” del numeral 9 “En relación con el Artículo 25” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y los Estados Unidos Mexicanos, aprobado mediante la Ley 24 de 31 de mayo de 2010; que guarda relación con el intercambio de información, en especial, sobre el hecho de que los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado en el cual se solicita la información continuarán vigentes y aplicables; deben incluir la notificación al contribuyente y la posibilidad de que participe en dicho procedimiento, antes de que la administración tributaria tome una determinación (Cfr. fojas 17 a 21 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,548 de 4 de junio de 2010);

D. El literal “e” del numeral XVII “Ad. Artículo 24” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y el Reino de los Países Bajos, aprobado a través de la Ley 23 de 30 de marzo de 2011; relativo al intercambio de información y a los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado solicitante, los que seguirán vigentes y aplicables, particularmente lo que respecta a su notificación y la posibilidad de que participe de dicho procedimiento, antes de

que la administración tributaria emita una respuesta al Estado solicitante (Cfr. fojas 21 a 24 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,754-B de 31 de marzo de 2011);

E. El literal “e” del numeral 4 “En relación con el Artículo 25” del Protocolo que forma parte del Convenio entre la República de Panamá y Barbados, aprobado mediante la Ley 5 de 8 de febrero de 2011; relativo al intercambio de información; la vigencia y aplicación de los procedimientos administrativos establecidos para salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado Contratante al cual se solicita la información; la notificación a la persona respecto al requerimiento de información; y la posibilidad de que ésta se apersona al efecto de plantear su posición ante la administración tributaria antes de que ésta emita una respuesta al Estado solicitante (Cfr. fojas 24 a 27 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,720-B de 10 de febrero de 2011);

F. El numeral 6, literal “e”, “En relación con el Artículo 26”, del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y el Estado de Qatar, aprobado a través de la Ley 20 de 29 de marzo de 2011; norma que indica que en caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado al que se le requiere la información, seguirán vigentes y aplicables; la notificación al contribuyente y la consiguiente posibilidad de que este último participe en dicho procedimiento, antes de que la administración tributaria emita una respuesta al Estado solicitante (Cfr. fojas 28 a 31 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,754-A de 31 de marzo de 2011);

G. El numeral 4, literal “f”, “En relación con el Artículo 26” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo, aprobado mediante la Ley 21 de 29 de marzo de 2011, que se refiere al intercambio de información; a los procedimientos establecidos en

el Estado en el cual se solicita la información, su vigencia y aplicación; la notificación al contribuyente y la posibilidad de que el mismo participe en dicho procedimiento y presente su posición, antes de que la administración tributaria emita una respuesta al Estado solicitante (Cfr. fojas 31 a 34 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,754-A de 31 de marzo de 2011);

H. El numeral 3, literal “d”, “En relación con el Artículo 25” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y la República de Singapur, aprobado a través de la Ley 24 de 30 de marzo de 2011, que señala que, en caso de intercambio de información, continuarán en vigencia y aplicables los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado en el cual se solicita la información, antes que la información sea transmitida al Estado solicitante (Cfr. fojas 34 a 37 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,755 de 1 de abril de 2011);

I. El ordinal IX, numeral 9, “En relación con el Artículo 26” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y el Reino de España, aprobado mediante la Ley 22 de 30 de marzo de 2011, que establece que en el curso de un procedimiento de intercambio de información se deben reconocer a las personas en un Estado Contratante, sus derechos y garantías (Cfr. fojas 38 a 41 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,754-B de 31 de marzo de 2011); y

J. El numeral 5, literal “e”, “En relación con el Artículo 24” del Protocolo que forma parte del Convenio suscrito entre la República de Panamá y la República de Francia, aprobado a través de la Ley 78 de 18 de octubre de 2011, el cual señala que los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes seguirán estando vigentes en el

Estado requerido (Cfr. fojas 41 a 44 del expediente judicial y la Gaceta Oficial 26,896 de 19 de octubre de 2011).

Al explicar los cargos de infracción que hace con respecto a las normas legales y convencionales ya mencionadas, el recurrente manifiesta que la disposición reglamentaria cuya declaratoria de ilegalidad demanda, le otorga a la Dirección General de Ingresos, ahora Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, una especie de potestad administrativa para decidir, de manera discrecional, si notifica o no al contribuyente que se encuentra bajo examen o investigación tributaria, por lo que considera que esta facultad va más allá de lo establecido en aquéllas, que son de mayor jerarquía, lo que contraviene el principio de estricta legalidad (Cfr. fojas 7 a 10 del expediente judicial).

De igual manera, argumenta que todas las actuaciones administrativas que lleve a cabo la autoridad y que estén relacionados con los procesos de intercambio de información tributaria se encuentran sometidas al procedimiento fiscal ordinario, tal como lo señala el artículo 1180 del Código Fiscal, por lo que al autorizar la norma reglamentaria que acusa de ilegal que la entidad, de manera discrecional, decida notificar o no al contribuyente, está desconociendo las etapas del procedimiento fiscal ordinario, sobre todo el acto de notificación, circunstancia que viola el principio del debido proceso (Cfr. fojas 10 a 17 del expediente judicial).

Finalmente manifiesta, que los Convenios y sus Protocolos, suscritos, de manera respectiva, por el Gobierno de Panamá y los Gobiernos de México, los Países Bajos, Barbados, Qatar, Luxemburgo, Singapur, España y Francia con la finalidad de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, llevan implícito el reconocimiento de que Panamá cuenta dentro de su derecho interno con un procedimiento administrativo en materia fiscal, cuyas disposiciones serían aplicadas a los contribuyentes cuando se suscite un proceso de intercambio de información tributaria, y que una de sus etapas es la

de notificar al sujeto bajo auditoría o investigación, a fin de que pueda presentar su posición frente a la administración (Cfr. fojas 17 a 44 del expediente judicial).

IV. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Antes de emitir nuestro concepto en torno a la demanda contencioso administrativa de nulidad en estudio, este Despacho considera oportuno señalar, para los efectos del análisis correspondiente, que mediante la Ley 24 de 8 de abril de 2013 se creó la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, estableciéndose en su artículo 1 que esta entidad se subroga en todas las funciones, deberes y potestades que por ley se encontraban consignados a favor de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (Cfr. Gaceta Oficial 27,262-B de 9 de abril de 2013).

Así mismo, observamos que según se indicó en el apartado anterior, el demandante sostiene que la norma acusada de ilegal infringe, entre otros, el artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 de mayo de 1970, modificado por la Ley 33 de 30 de junio de 2010; sin embargo, ese cuerpo normativo fue subrogado por la Ley 24 de 8 de abril de 2013, o sea, con posterioridad a la fecha de presentación de la demanda de nulidad que ocupa nuestra atención; por consiguiente, nos abstenemos de analizar el mencionado cargo de infracción (Cfr. Gaceta Oficial 27,262-B de 9 de abril de 2013).

En cuanto al resto de los argumentos expuestos por el demandante, este Despacho los examinará de manera conjunta, según se expresa a continuación.

Los convenios y acuerdos suscritos por la República de Panamá con México, los Países Bajos, Barbados, Qatar, Luxemburgo, Singapur, España y Francia, con el objeto de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta son tratados internacionales que tienen su fundamento en los Modelos de Convenios de Doble Imposición que han sido propuestos desde 1963 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico (OCDE) y en sus modificaciones posteriores, y que sirven de guía y orientación para que los diferentes países miembros de esta organización negocien y establezcan estos tratados bilaterales.

En el artículo 26 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se establecieron las reglas relativas al intercambio de información tributaria sujetos, entre otros aspectos, a la restricción que tienen los Estados parte en el sentido de adoptar medidas administrativas que resulten contrarias a la legislación o prácticas administrativas, tal como lo indica el literal a) del apartado 3 de este artículo cuyo texto se reproduce a continuación:

“ARTICULO 26. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

...

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa norma, de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

...” (Cfr. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, 22 de julio de 2010) (El subrayado es nuestro).

Estos Modelos de Convenio se estructuran en artículos, cada uno de los cuales tiene su correspondiente comentario elaborado por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los que son de gran utilidad para la resolución de posibles controversias entre los Estados contratantes. Así, tenemos que el comentario que acompaña al apartado 3 del artículo 26, antes citado, es el que a continuación transcribimos:

“14. Este apartado contiene ciertas limitaciones a la regla básica en favor del Estado requerido. En primer término, el apartado precisa que un Estado contratante, cuando comunique informaciones al otro Estado contratante, no estará obligado a sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa...”

14.1 Las leyes de algunos países incluyen procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información. Tales procedimientos de notificación podrían constituir un elemento importante de los derechos garantizados por la ley interna. Pueden ayudar a evitar errores (v.g. en casos de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados que colaboren voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado que solicita la información). Ahora bien, los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy urgente o la notificación pudiera socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado que solicita la información. Un Estado contratante que, de acuerdo con su legislación interna, deba notificar a la persona que suministró la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información debería informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias para con sus obligaciones en relación con la asistencia mutua. Esta información debería ofrecerse al otro Estado contratante previa a la firma del convenio y en adelante siempre que las normas correspondientes fueran objeto de modificación.” (Cfr. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, 22 de julio de 2010) (El subrayado es nuestro).

En ese mismo orden de ideas, consideramos pertinente señalar que la posición individual de cada Estado y las posibles discrepancias con el articulado del Modelo o con sus Comentarios se recogen, respectivamente, en reservas u

observaciones particulares relativas a los citados textos, que pueden quedar reflejadas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que bilateralmente suscriba cada Estado; no obstante al revisar los Convenios mencionados en párrafos anteriores, suscritos por nuestro país con México, los Países Bajos, Barbados, Qatar, Luxemburgo, Singapur, España y Francia, no hemos encontrado ninguna reserva u observación realizada por estos Estados contratantes al momento de firmar, ratificar, aceptar o aprobar el convenio, que advierta que en los procedimientos de notificación se deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy urgente o la notificación pudiera invalidar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado que solicita la información.

En adición, consideramos pertinente señalar que estos Convenios señalan la obligación de realizar la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información por parte del Estado Contratante, a fin de que éste tenga la posibilidad de participar en el proceso y que pueda presentar su posición ante la administración tributaria, por lo que queda entendido, tal como establecen esas normas convencionales, que con este requerimiento se busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente, quien después de haber sido notificado tiene la facultad de presentar su posición respecto a la solicitud de información; no obstante, es obligatorio para el Estado realizar la notificación, en los términos que establece, en el caso de Panamá, el artículo 1230 del Código Fiscal, el cual señala que deberán ser notificadas las resoluciones y demás actos administrativos en materia fiscal que dan inicio o terminan una instancia, aplicado en concordancia con el artículo 1180 del mismo cuerpo legal, según el cual toda solicitud de carácter fiscal, cuya tramitación no esté especialmente regulada en cualquier otro Título de ese Código, se regirán por las disposiciones del Título I del Libro VII: de los Procedimientos Administrativos en materia Fiscal.

A juicio de este Despacho, las infracciones que plantea el demandante resultan ajenas a este contexto, puesto que pierde de vista que el literal cuya declaratoria de nulidad demanda es sólo uno de los múltiples elementos que integran el artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, denominado “Evaluación y contenido de la Solicitud”, de acuerdo con el cual en el proceso de evaluar las peticiones de información tributaria hechas a Panamá por los Estados Parte, deben cumplirse determinadas condiciones, que pueden variar según el convenio o acuerdo de que se trate, y cuya existencia deberá ser comprobada por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, antes de requerir dicha información a fuentes internas o externas, lo que significa que la entidad, en primera instancia, deberá comprobar la existencia de cada uno de los requisitos enunciados en la disposición reglamentaria y si éstos son materia del convenio bilateral o de alguna reserva u observación entre las partes contratantes.

En razón de ello, diferimos del criterio expresado por el recurrente en el sentido de que el literal cuya legalidad se discute es violatorio de alguno de los convenios o acuerdos ya mencionados y que, además, desconoce las etapas del procedimiento fiscal ordinario que establece el artículo 1180 del Código Fiscal, puesto que su contenido en nada interfiere con el derecho que tiene el contribuyente a que se le notifique de la existencia de una solicitud de información para propósitos tributarios, ya que, como hemos visto, lo único que se contempla es la posibilidad de que el Estado Requirente manifieste que tiene razones para evitar dicha notificación; petición que, de manera alguna, conlleva el que la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos esté obligada a acceder favorablemente a tal petición, aun en detrimento de lo normado por nuestro derecho positivo, de allí que, a juicio de esta Procuraduría, no existe contradicción alguna entre el texto

reglamentario y las normas invocadas como infringidas, y por ende, puede concluirse que el mismo se emitió con apego al principio de estricta legalidad.

Por todo lo anteriormente expuesto, este Despacho solicita al Tribunal se sirva declarar QUE NO ES ILEGAL el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, emitido por el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

V. Pruebas: Se aduce la copia autenticada del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012 que ya reposa en el expediente judicial.

VI. Derecho: Se niega el derecho invocado por el demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Doctor Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Licenciado Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente: 146-12