



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO, ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, veintiséis (26) de febrero de dos mil quince (2015).

VISTOS:

En etapa de resolver se encuentra la demanda de nulidad presentada por el Licenciado Publio Ricardo Cortés C., actuando en su propio nombre y representación, para que se declare nulo, por ilegal, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, “Por el 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 Impuestos 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, y en plena vigencia”, publicado en la Gaceta Oficial No.26824 de 8 de julio de 2011, debidamente reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, publicado en la Gaceta Oficial No.26988 de 7 de marzo de 2012.

I. LA ACTUACIÓN DEMANDADA

Mediante la norma demandada se establece lo siguiente:

“Artículo 4. EVALUACIÓN Y CONTENIDO DE LA SOLICITUD.

En el proceso de evaluar la solicitud de información deben cumplirse las condiciones que se detallan a continuación, cuya existencia deberá ser comprobada por la DGI antes de solicitar información a fuentes internas o externas:

...

g. Indicación del Estado o Parte requiriente de si existen razones para evitar la notificación al contribuyente que está bajo examen o investigación porque la misma pudiera perjudicar la investigación.

...”

II. ARGUMENTOS DEL DEMANDANTE

La representación judicial de la parte demandante argumenta que el literal demandado ha violado las siguientes normas legales:

Decreto de Gabinete 109 de 1970

“Artículo 20...

La dirección General de Ingresos igualmente está autorizada y facultada para solicitar y recabar información, con el único y exclusivo propósito de darle cumplimiento a los convenios internacionales suscritos por la República de Panamá, para intercambio de información tributaria, aun cuando no tenga relación con un interés tributario doméstico.

En todos los casos, esta información reviste carácter confidencial, secreto y de uso exclusivo de la Dirección General de Ingresos y, por ninguna circunstancia, podrá hacerla trascender, salvo con la finalidad de dar cumplimiento a los convenios internacionales suscritos por la República de Panamá para el intercambio de información tributaria o en circunstancias expresamente consagradas en la ley.”.

Concepto de la infracción:

“...

Es tan claro que el objetivo de esta norma es PROTEGER AL CONTRIBUYENTE DUEÑO DE LA INFORMACIÓN, que dicho

supuesto ha sido elevado a la categoría de DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO, según el numeral 7 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010, cuando incluye como una de esas garantías mínimas la siguiente: "Derecho a que la información suministrada a la Administración Tributaria se mantenga bajo reserva durante todo el procedimiento administrativo y judicial, salvo las excepciones establecidas expresamente en la Ley."

En el caso del intercambio de información tributaria, el artículo analizado está haciendo extensiva dicha protección de la información a las personas sujeto del intercambio de información, lo cual incluye también a personas que no son contribuyentes de Panamá. Lo que busca la norma de Ley analizada es que aquella persona que sea sujeto del proceso de intercambio de información tributaria, sepa que la información suya que está siendo canalizada hacia el Estado requiriente, previo cumplimiento de los procedimientos administrativos y legales, será tratada con la debida reserva de modo que no trascienda y llegue a destinos que no sean las autoridades involucradas.

Dicho lo anterior es importante subrayar que la norma destinada para proteger a la persona sujeto del proceso de intercambio de información tributaria entre Estados. Por lo tanto, quienes están excluidos de tener acceso a la información son los terceros no interesados. En otras palabras el contribuyente o personas sujeto del intercambio de información NO PUEDE ESTAR EXCLUIDO del proceso y debe conocer el objeto de la información que se recaba. Dicha persona no puede estar excluida, por cuanto precisamente ES LA DUEÑA DE LA INFORMACIÓN.

Cuando la DGI va a recabar información no puede disponer de la información del interesado sin que éste tenga conocimiento de que SU INFORMACIÓN está siendo objeto de un proceso y que podría ser utilizada por la Administración Tributaria de otros Estados distintos a la República de Panamá. No solo por cuanto es el dueño de la información, sino por cuanto la facultad de obtener y proporcionar información a otros Estados que este artículo otorga a la DGI, se debe extender sin perjuicio de los derechos que tiene el afectado de saber que existe el proceso, no solo para defenderse, en caso de que no esté de acuerdo, sino incluso para colaborar con el proceso, lo cual ocurriría, por ejemplo, en el caso de que la información recabada por la DGI sea incorrecta y el afectado lo pueda corregir.

...".

Código Fiscal.

“Artículo 1180. Toda solicitud de carácter fiscal, cuya tramitación no esté especialmente regulada en cualquier otro Título de este Código, se regirá por las disposiciones del presente Título.”.

Concepto de la Infracción

“... ”

A la DGI le debe interesar colaborar en la entrega de la información a otras administraciones tributarias, para que éstas también le entreguen información que le permita recaudar. Precisamente por ello es que estos procesos de intercambio de información, incluso permiten, en el caso de los contribuyentes de Panamá, que la DGI pueda inspeccionar y compartir información tributaria de los mismos, con las administraciones tributarias de otros países que tengan convenio con Panamá, generándose un caso de excepción sobre el tradicional secreto que debe guardar la DGI sobre las declaraciones de impuestos de sus contribuyentes, regulada en el artículo 722 del Código Fiscal. Esa excepción estaría configurada, por cuanto se trataría de una inspección “necesaria para la prosecución de investigaciones en las cuales el Estado...[tiene]...interés”.

No queda duda, en consecuencia, que los procesos de intercambio de información tributaria en que se vea envuelta la DGI, como entidad pública competente para cumplir los convenios, corresponden a actuaciones eminentemente de CARÁCTER FISCAL, en la parte correspondiente a la “Dirección Activa del Tesoro”, regulada por las normas ya citadas del Código Fiscal.”.

“Artículo 1230. Las resoluciones y demás actos administrativos que dan inicio o terminación de la instancia de un proceso, serán notificadas personalmente.

La notificación de los actos administrativos se realizará en el domicilio fiscal que el contribuyente haya informado en el Registro Único de Contribuyentes. Para estos efectos, el contribuyente está obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y a informar cuando ocurra algún cambio en la información contenida en dicho Registro.

El incumplimiento de la obligación de notificar los cambios del domicilio fiscal, no acusará la nulidad de las diligencias de notificación realizadas al último domicilio fiscal informado por el contribuyente, apoderado legal, mandatario o persona responsable.

Cuando el contribuyente, persona responsable o apoderado no fuere localizado en el último domicilio informado, en dos (2) días hábiles distintos, se hará constar en un informe suscrito por el notificador o secretario del despacho encomendado, el cual se

adicionará al expediente y se procederá a la notificación por edicto.

También procederá la notificación por edicto cuando el contribuyente, o bien no pudiese ser ubicado. Igualmente procederá la notificación por edicto cuando se desconozca el paradero del contribuyente, persona responsable o apoderado.

El edicto se fijará en la oficina correspondiente durante un plazo de diez (1) días hábiles, dentro de los cuales además se publicará en un periódico de circulación nacional, durante tres (3) días consecutivos. El edicto contendrá la expresión del asunto de que trate, la fecha y la parte dispositiva de la resolución o acto administrativo y la advertencia de los recursos procedentes.

Desde la fecha y hora de su desfijación se entenderá hecha la notificación. Una vez hecha la notificación por edicto se agregará el expediente con expresión de día y hora de su fijación y desfijación.”.

Concepto de la Infracción:

“...

En este punto es importante mencionar que los intercambios de información tributaria regulados por los CDI, reconocen los derechos de los contribuyentes a convertirse en parte de los procesos de intercambio de información, de conformidad con los procedimientos administrativos preexistentes y aplicables dentro del derecho Interno de cada Estado. Además, permiten que los Estados intercambien información aunque la persona sujeto del proceso no sea contribuyente en el Estado requerido, por lo tanto, al hablar del reconocimiento del procedimiento administrativo que permita un proceso justo para el contribuyente o la persona sujeto del proceso, lo que se busca el tratamiento igualitario dentro del Estado requerido, de los contribuyentes de ambos estados contratantes de los convenios y demás personas sujetas al proceso, ello involucra que todos está protegidos por el mismo procedimiento, en las mismas condiciones. De esta manera se actúa en plena concordancia con el Principio de No discriminación también aplicable a estos CDI, que impide aplicarle una medida tributaria diferente o perjudicial a los nacionales de un Estado distinto al estado requerido.

El comentado artículo 1230 del Código Fiscal es una norma que también exige que en el acto de notificación, se le indique al afectado cuáles son los recursos procedentes para defenderse. Esto es de fundamental aplicación y por este tipo de reglas de garantía es que se necesita que se aplique el Procedimiento DE

LEY y que no deba quedar el procedimiento de notificación a discreción de la DGI.

El primer párrafo del citado artículo 1230 del Código Fiscal establece el derecho del afectado por un procedimiento administrativo de carácter fiscal, a ser notificado PERSONALMENTE del acto administrativo que da inicio al proceso. Ese derecho del afectado es perfectamente aplicable a los procedimientos de carácter fiscal relativos al intercambio de información tributaria. La forma de realizar dicha notificación personal ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida en la ley, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal "q" del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está "reformando" el procedimiento fiscal ordinario, en su artículo 1230 del Código Fiscal, estableciéndose que existirá u tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley. Debido a ello, el literal "q" del artículo 4 del Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa por comisión, el artículo 1230 del Código fiscal."

Ley 24 de 2010

"9. En relación con el Artículo 25.

...

E. Se entiende que el intercambio de información y los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado sobre el cual se solicita la información continuarán siendo vigentes y aplicables antes de que la información sea transmitida al estado solicitante. Estos procedimientos incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información por parte del otro Estado Contratante, y la posibilidad de que ésta sea partícipe del proceso y presente su posición ante la administración tributaria antes de que esta tome

una determinación. Asimismo, se entiende que este requerimiento busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no en prevenir o establecer obstáculos que demoren el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la Infracción:

“...

El artículo 9, literal E, del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y México, aprobado por Ley 24 de 2010, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria “incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información”. Este derecho ya no solo se reconoce por reenvío a la norma interna, sino porque esta norma del protocolo lo está reconociendo expresamente por un acuerdo entre Estados, La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “g” del artículo 4 decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con México, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existiría un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un reglamento no puede reformar ni modificar la ley que aprueba un convenio internacional...”.

Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Holanda (Ley 23 de 2011)

“XVII. Ad. Artículo 24.

...

e) Queda entendido que en caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado sobre el cual se solicita la información seguirá estando vigente y aplicables antes que la información sea transmitida al Estado solicitante. Estos antes que la información sea transmitida al Estado solicitante. Estos procedimientos incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información por parte del otro Estado Contratante, y la posibilidad que éste se apersona al proceso y presente su oposición ante la administración tributaria antes que ésta emita una respuesta al Estado solicitante. Queda entendido que esta disposición busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no prevenir o dilatar innecesariamente el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la infracción:

“ ...

Lo pactado con Holanda en la norma comentada del protocolo, está muy bien pensado por parte de los negociadores panameños y debemos felicitarnos como país por este tipo de cláusulas. En efecto, es un hecho que se tenía en mente garantizar el Debido Proceso a favor del afectado en Panamá dentro de un proceso de intercambio de información tributaria, sea que fuese contribuyente en Panamá y en el Estado requirente, solamente contribuyente en alguno de los dos o ninguno de los dos. Precisamente por ello se tuvo en mente el Procedimiento Fiscal Ordinario, el cual tiene característica esencial de que es PREVIAMENTE conocido por todos, lo cual es fundamental dentro de un proceso justo que respete la garantía del Debido Proceso. De esa forma se garantizó que a los contribuyentes panameños cuya información se pida desde Panamá al otro Estado, también sean beneficiados con un procedimiento justo.

El artículo XVII, literal e), del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Holanda aprobado por Ley 23 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria “incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información”. Este derecho ya no solo se reconoce por reenvío a la norma interna, sino porque esta norma del Protocolo lo está reconociendo expresamente por un acuerdo entre Estados. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto

Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma puramente discrecional decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con Holanda, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que literal el “q” del artículo 4 del Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existiría un tipo de proceso de carácter fiscal en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo XVII, literal e), del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Holanda, aprobado por Ley 23 de 2011.”.

Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Barbados, Ley 5 de 2011.

“4. en relación con el Artículo 25:

...

e) en el caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado contratante al cual se solicita la información seguirán siendo aplicables antes de que la información sea transmitida al Estado Contratante solicitante. Estos procedimientos incluyen la notificación a la persona respecto al requerimiento de información al otro Estado Contratante, y permitirle a esa persona apersonarse al proceso y presentar su posición ante la administración tributaria antes de que ésta emita una respuesta al Estado solicitante. Asimismo, queda entendido que esta disposición está dirigida a garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no a prevenir o dilatar indebidamente el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la Infracción

“...

El artículo 4, literal e), del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Barbados, aprobado por Ley 5 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria “incluyen la notificación a la persona respecto al requerimiento de información”. Este derecho ya no solo se reconoce por reenvío a la norma interna, sino porque esta norma del Protocolo lo está reconociendo expresamente por un acuerdo entre Estados. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con barbados, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto ejecutivo 85 de 2011, reformado por artículo 2 del Decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo 4, literal e), del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Barbados, aprobado Ley 5 de 2011.

Ley 20 de 2011, Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Qatar.

“6. En relación con el artículo 26:

...

e) Queda entendido que en caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado sobre el cual se solicita la información seguirán estando vigentes y aplicables antes que la información sea transmitida al Estado solicitante. Estos procedimientos incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento

de información por parte del otro Estado Contratante, y la posibilidad que éste se apersona al proceso y presente su posición ante la administración tributaria antes que ésta emita una respuesta al Estado solicitante. Queda entendido que esta disposición busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no prevenir o dilatar innecesariamente el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la Infracción:

“ ...

el artículo 6, literal e del protocolo al CDI vigente entre Panamá y Qatar, aprobado por la Ley 20 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria “incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información”. Este derecho ya no solo se reconoce por reenvía a la norma interna, sino porque esta norma del protocolo lo está reconociendo expresamente por acuerdo entre Estados. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con Qatar, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo 6, literal “e” del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Qatar, aprobado por Ley 20 de 2011.”.

Ley 21 de 2011, Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo.

“6. En relación con el artículo 26:

...

e) Queda entendido que en caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado sobre el cual se solicita la información seguirá estando vigentes y aplicables antes que la información sea transmitida al Estado solicitante. Estos procedimientos incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información por parte del otro Estado Contratante, y la posibilidad que éste se apersona al proceso y presente su posición ante la administración tributaria antes que ésta emita una respuesta al Estado solicitante. Queda entendido que esta disposición busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no prevenir o dilatar innecesariamente el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la Infracción:

“...

El artículo 4, literal f del protocolo al CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo, aprobado por la Ley 21 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria “incluyen la notificación al contribuyente en relación con el requerimiento de información”. Este derecho ya no solo se reconoce por reenvío a la norma interna, sino porque esta norma del protocolo lo está reconociendo expresamente por acuerdo entre Estados. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con Luxemburgo en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el

artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo 6, literal “e” del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo, aprobado por Ley 20 de 2011.”.

Ley 24 de 2011, Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Singapur.

“3. En relación con el artículo 26:

...

Se entiende que en caso de un intercambio de información, los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el Estado sobre el cual se solicita la información seguirá estando vigentes y aplicables antes que la información sea transmitida al Estado solicitante. Queda entendido que esta disposición busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no prevenir o dilatar innecesariamente el proceso de intercambio de información.”.

Concepto de la Infracción:

“...

El artículo 3, literal d del protocolo al CDI vigente entre Panamá y Singapur, aprobado por la Ley 24 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables al intercambio de información tributaria se deben seguir aplicando. Esta norma contiene un claro reenvío al derecho Interno de Panamá, dentro del cual se reconoce A NIVEL DE LEY que se debe notificar al afectado dentro de un proceso de carácter fiscal de intercambio de información tributaria. Ello es así, por cuanto uno de los derechos esenciales que salvaguardan los derechos de los afectados, es ser notificados u hacerse parte del proceso. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto

Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con Singapur, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo 6, literal “e” del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Singapur, aprobado por Ley 24 de 2011.”.

Ley 22 de 2011, Protocolo al CDI vigente entre Panamá y España.

“IX. En relación con el artículo 26

...

Los derechos y garantías reconocidas a las personas en un Estado Contratante se entenderán aplicables a dicho Estado Contratante se entenderán aplicables en dicho Estado contratante en el curso del procedimiento de intercambio de información. Asimismo, es entendido por los Estados contratantes que este requerimiento busca garantizar un procedimiento justo al contribuyente y no en prevenir o establecer obstáculos que demoren el proceso de intercambio de información. Las demoras que se produzcan por el ejercicio de los derechos y garantías reconocidos a las personas respecto de la decisión de la Administración de un Estado Contratante, en relación con la transmisión de información a las autoridades competentes del otro Estado Contratante, no será computable a los efectos de la aplicación de los límites temporales previstos en la legislación fiscal del segundo Estado contratante respecto de los procedimientos fiscales de su Administración tributaria.”.

Concepto de la Infracción:

“...

El artículo IX numeral 9 del protocolo al CDI vigente entre Panamá y España, aprobado por la Ley 22 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables que reconocen derechos y garantías a las personas a las personas se deben aplicar al intercambio de información tributaria. Esta norma contiene un claro reenvío al derecho Interno de Panamá, dentro del cual se reconoce A NIVEL DE LEY que se debe notificar al afectado dentro de un proceso de carácter fiscal de intercambio de información tributaria. Ello es así, por cuanto uno de los derechos esenciales que salvaguardan los derechos de los afectados, es ser notificados u hacerse parte del proceso. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal "q" del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está "reformando" el CDI que firmó Panamá con España, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal "reforma" reglamentaria consiste en que el literal "q" del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal "q" del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, viola de forma directa, por comisión, el artículo 6, literal "e" del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y España, aprobado por Ley 22 de 2011."

Ley 78 de 2011, Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Francia.

"5. en relación con el artículo 24:

...

Los procedimientos administrativos establecidos a efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes seguirán estando vigentes en el Estado requerido. Su aplicación no impedirá o dilatará innecesariamente al efectivo intercambio de información.

Se entiende que estos requisitos procedimentales deben ser interpretados de manera amplia en aras de no frustrar el efectivo intercambio de información.”.

Concepto de la infracción.

“ ...

El artículo 5, párrafos cuarto y quinto, del Protocolo al CDI vigente entre Panamá y Francia, aprobado por Ley 78 de 2011, reconoce que los procedimientos de Ley Interna aplicables que reconocen derechos y garantías a las personas a las personas se deben aplicar al intercambio de información tributaria. Esta norma contiene un claro reenvío al derecho Interno de Panamá, dentro del cual se reconoce A NIVEL DE LEY que se debe notificar al afectado dentro de un proceso de carácter fiscal de intercambio de información tributaria. Ello es así, por cuanto uno de los derechos esenciales que salvaguardan los derechos de los afectados, es ser notificados u hacerse parte del proceso. La forma de realizar dicha notificación ya ha sido explicada y no puede ser otra que la establecida EN LA LEY, es decir, según la ritualidad del artículo 1230 del Código Fiscal.

Lo explicado en el párrafo anterior contrasta claramente con el contenido del impugnado literal “q” del artículo 4 Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, que es una norma REGLAMENTARIA que ha creado un supuesto especial en el cual la DGI podría, de forma PURAMENTE DISCRECIONAL, decidir si en ciertos casos no realiza la notificación al afectado del inicio de un proceso de carácter fiscal, relacionado con el intercambio de información tributaria. Es decir, por la vía reglamentaria se está “reformando” el CDI que firmó Panamá con Francia, en el cual no se hizo ninguna excepción en cuanto a que estos procesos deben ser notificados al afectado. Tal “reforma” reglamentaria consiste en que el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, estableció que existirá un tipo de proceso de carácter fiscal, en el cual la notificación del inicio del proceso no es un derecho del afectado, sino que se degrada hasta el punto de convertir el tema en un asunto que DISCRECIONALMENTE la DGI puede decidir si se cumple o no. Evidentemente un Reglamento no puede reformar ni modificar la Ley que aprueba un convenio internacional. Debido a ello, el literal “q” del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 2011, reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 194