



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



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 Francia, aprobado por Ley 78 de 2011."

### III. INFORME DEL FUNCIONARIO ACUSADO

A fojas 149 a las 162, reposa el informe de conducta emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, en donde concluye lo siguiente:

"...

Reconocemos que las actuaciones tendientes a dar respuesta a una solicitud de intercambio de información tributaria en el marco de los CDI y AIIT suscritos por la República de Panamá y en plena vigencia, al no estar regulados en otro Título del Código Fiscal, se rigen por las disposiciones del Título I del Libro VII del referido Código, según lo dispuesto en el artículo 1180 del Código Fiscal.

Reiteramos nuestra consideración en cuanto a que las actuaciones antes referidas no contemplan una decisión de fondo y, por ende, no corresponde la aplicación del artículo 1230 del Código Fiscal por lo que, de manera consistente, contrario a lo expuesto por el Demandante, dicha disposición no se ha infringido.

Resulta evidente que las disposiciones citadas por el Demandante contenidas en los Protocolos a los CDI suscritos por Panamá con México, Holanda, Barbados, Qatar, Luxemburgo, Singapur, España y Francia buscan remitirnos a la legislación doméstica de los Estados contratantes con respecto a obligaciones procedimentales de notificación, por lo que éstas disposiciones no pueden considerarse infringidas.

Aunado a lo anterior, de un análisis extenso de la legislación doméstica de los Estados Contratantes antes mencionados, podemos concluir que no todos los casos se contempla una obligación procedimental de este tipo por lo que, con mayor claridad, enfatizamos que la intención de los Estados contratantes, al incluir este lenguaje en los Protocolos a los CDI, no es modificar o crear procedimiento administrativo, actualmente no comprende.

El literal q), objeto de la demanda en cuestión, brinda una herramienta para no menoscabar la investigación que adelanta el Estado o parte requiriente, por ejemplo, evitando el traspaso de activos y protegiendo a informantes. Reiteramos que las solicitudes de intercambio de información, en el marco de los CDI y AIIT, corresponden a investigaciones sobre evasión fiscal que están generalmente relacionadas con temas sensitivos, tales

como el blanqueo de capitales y el financiamiento de actividades terroristas.

...”

#### **IV. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

A fojas 163 a la 175 del dossier, se encuentra el concepto emitido por la Procuraduría de la Administración, en el cual solicita al Tribunal que declare que no es ilegal el literal q del artículo 4 del Decreto ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012, emitido por el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

Expresa el Procurador de la Administración los siguiente: “... 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 Requiriente 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 a tal petición 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.”.

## V. DECISIÓN DE LA SALA:

Una vez expuestos los argumentos plasmados por las partes dentro del presente proceso contencioso administrativo, procede la Sala a dictar los elementos de juicio que servirán de fundamento para desatar la litis planteada.

En ese norte, tenemos que la demanda promovida por el apoderado legal de la parte demandante pretende lograr la declaratoria de nulidad, por ilegal, por parte de esta Sala del **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.”.**

El referido literal 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:

...

**q. 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.”.**

Como punto de partida, en la resolución de la presente demanda, debemos expresar que desde el año 2002, mediante Nota No.101-02-471-DMEyF, expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas, dirigida al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la República de Panamá se compromete al cumplimiento del estándar internacional en materia de transparencia e intercambio de información efectiva.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), fue fundada en 1961, y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes.

Ahora bien, los cargos de infracción se hacen en contra del literal q del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, expresan que la disposición demandada le otorga a la Dirección General de Ingresos, ahora Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, 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 dicha facultad transgrede lo establecido en las normas señaladas como violadas.

En cuanto a la violación del artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, modificado por la Ley 33 de 30 de junio de 2010, dicho texto normativo fue subrogado por la ley 24 de 8 de abril de 2013, posterior a la admisión de la demanda, por lo cual no puede la Sala hacer pronunciamiento sobre la supuesta violación de una ley que ya no está vigente.

Con relación a la violación de los artículos 1180 y 1230 del Código Fiscal, argumenta el demandante 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, es una norma 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, lo que según el demandante, implica que por vía reglamentaria se está sustrayendo del procedimiento fiscal ordinario el tema de la notificación de un proceso de carácter fiscal.

Así mismo, se estiman violados, entre otros, los convenios y acuerdos suscritos por la República de Panamá con México, 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, estos 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).

En cuanto a las violaciones a las normas del Código Fiscal señaladas, considera este Tribunal que las mismas no son violadas por el literal q del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011, reformado por el Decreto Ejecutivo 194 de 5 de marzo de 2012.

Esto lo decimos porque la norma demandada en nada impide que al contribuyente se le notifique el inicio o terminación de una instancia ya que lo que establece la norma demandada es que en el proceso de evaluar la solicitud de información deben cumplirse las condiciones entre las que se encuentran la “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.”.

Además, esta solicitud debemos tener presente es objeto de evaluación por parte de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, lo que no implica que si la misma va en detrimento de lo normado en nuestro derecho positivo, esté obligada a acceder a lo pedido.

Por otra parte, no hay que perder de vista que el requisito demandado forma parte de la “Evaluación y contenido de la Solicitud”, 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, de conformidad con el cual han de cumplirse determinadas condiciones en el proceso de evaluación de petición de información tributaria hecha a Panamá por los Estados Partes, los cuales han de poder variar dependiendo del Convenio o

Acuerdo existente, previa comprobación antes de requerir la información, lo que implica que la entidad primeramente deberá verificar la existencia de cada uno de los requisitos enunciados en la disposición reglamentaria y si estos son materia de convenio bilateral o existe alguna reserva.

Y es que la norma demandada no riñe con la necesidad de notificar el inicio de un proceso, ya que con la misma únicamente se pide la indicación del Estado o parte requirente de si existen razones para evitar la notificación al contribuyente que está bajo examen o investigación, lo que presupone dos cosas, que esta indicación es objeto de análisis por parte de la Autoridad Nacional de Ingresos, y que además, dicha información es para una investigación que está realizando el Estado requirente, lo cual no implica que es la resolución que da inicio al proceso, y que de conformidad a las normas legales ha de ser notificada.

Tal como lo explica el Ministerio de Economía y Finanzas, lo que busca este literal es brindar una herramienta para no menoscabar la investigación que adelanta el Estado o Parte Requirente, evitando el traspaso de activos y otras situaciones que pudiesen perjudicar la investigación.

Aunado a lo anterior, el artículo 26 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), establece reglas relativas al intercambio de información tributaria, en donde se deja establecido claramente que no se puede obligar a un Estado contratante a adoptar medidas administrativas que resulten contrarias a su

legislación o práctica administrativa, por lo cual dependerá de la revisión de cada caso a fin de determinar que dichas peticiones sean procedentes.

#### “ARTÍCULO 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 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 normal, 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.”.

Como vemos, de lo anterior se logra extraer que cuando un Estado contratante comunique información a otro Estado, no estará en la obligación de sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación, lo cual deja sin sustento las violaciones legales citadas por la demandante.

Lo anterior deja sin fundamento, entre otras cosas, lo alegado por la demandante, especialmente cuando argumenta que: “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.". Ya que como hemos visto, la autoridad ha de regirse por la legislación interna al momento de analizar estas solicitudes de información.

Siendo que ha sido comprobada la improcedencia de las violaciones legales que se han alegado por la demandante, y en base a las consideraciones ya expresadas, lo que corresponde es declarar la no ilegalidad del literal demandado.


#### VI. PARTE RESOLUTIVA

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL** el literal "q" del artículo 4 del Decreto Ejecutivo 85 de 28 de junio de 2011.

**NOTIFÍQUESE,**

  
**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.**  
**MAGISTRADO**

  
**ABEL AUGUSTO ZAMORANO**  
**MAGISTRADO**

  
**VÍCTOR L. BENAVIDES P.**  
**MAGISTRADO**  
**CON SALVAMENTO DE VOTO**

  
**LSDA. KATIA ROSAS**  
**SECRETARIA DE LA SALA TERCERA**

Entrada N° 146-12

Mgdo. Ponente:

LUIS RAMÓN FÁBREGA S.

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, interpuesta 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 N° 85 de 28 de junio de 2011, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

## **SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VÍCTOR L. BENAVIDES P.**

Con el respeto que me caracteriza, deseo expresar mi desacuerdo con el fallo de mayoría, que resuelve declarar la legalidad del Literal "q" del Artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 85 de 28 de junio de 2011, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Observo, que el Literal "q" del Artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 85 de 28 de junio de 2011, señala que el Estado requirente puede indicar si existen razones para evitar la notificación al contribuyente que está bajo examen o investigación porque pudiera perjudicar la misma.

No obstante, al realizar el análisis respectivo, no estamos de acuerdo con el contenido de este Literal ni con el criterio de la Administración Tributaria, toda vez que, a nuestro juicio:

- Está en contra del principio procesal del contradictorio, que garantiza la defensa del interesado, el cual puede tener y aportar mayor información que coadyuve a la investigación.
- No se ha realizado un examen puntual de los textos de los convenios para evitar la doble tributación, y acuerdos de intercambio de información tributaria, firmados y negociados, por Panamá, mencionados por la parte actora, ya que es necesario verificar el contenido de los mismos con relación a la cláusula que trata sobre la solicitud de información debido a que los textos no son iguales.

Entre los CDT vigentes se encuentran: México, Barbados, Qatar, España, Luxemburgo, Holanda, Singapur, Francia, Corea, Portugal,

Irlanda, República Checa, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido. (Fuente: [www.anip.gob.pa](http://www.anip.gob.pa))

Entre los AIIT vigentes se encuentran: Estados Unidos, Islandia, Canadá, Finlandia, Noruega, Suecia, Groenlandia, Islas Feroes. (Fuente: [www.anip.gob.pa](http://www.anip.gob.pa))

La notificación es un cumplimiento ineludible en el caso que nos ocupa, toda vez que existe una vocación recaudatoria por parte de las Administraciones Tributarias, y se encuentran involucrados derechos subjetivos de los contribuyentes, los cuales están garantizados a nivel constitucional, tal como es el caso del debido proceso.

Veamos el análisis de esta causa:

**Se trata de un Proceso Administrativo, por ende debe notificarse al contribuyente**

En cuanto al criterio esbozado en el proyecto de fallo, en el sentido que la información requerida no se trata de una resolución que da inicio al proceso, razón por la cual no debe ser notificado el contribuyente, es preciso destacar que, tal como lo indicáramos en nuestro libro intitulado: "Compendio de Derecho Público Panameño", el procedimiento administrativo "se constituye en la herramienta más idónea para reasegurar la ausencia de arbitrariedad en el obrar de la administración", siendo definido el mismo por Dromí, aquí citado por (pág. 265), como aquel que "indica las formalidades y trámites que deben cumplir la Administración (en el ejercicio de la función administrativa) y los administrados (en su gestión de tutela individual con participación colaborativa en el ejercicio de la función administrativa)" Lo resaltado es nuestro.

Esto permite que la formación de actos administrativos respondan a un avance garante de los derechos de los interesados, así como del debido proceso; por lo que "es de suma importancia que el procedimiento administrativo

**regule la intervención de los interesados en la preparación** e impugnación de la voluntad administrativa”.

En este mismo orden de ideas, administrativamente hablando, **“los procesos pueden iniciar antes de que la Administración dicte un acto administrativo o ante una solicitud o reclamo del particular”**, motivo por el cual en el caso que nos ocupa, consideramos que se está causando un perjuicio al interesado al no notificarlo de la investigación que se le está realizando, basándonos en que la solicitud de información por parte del Estado requirente constituye ya un proceso iniciado contra el contribuyente dentro del cual se le debe garantizar su derecho al debido proceso.

De acuerdo con lo señalado en nuestra obra: *“la característica fundamental del sistema de iniciación del Procedimiento Administrativo **es la del abandono del carácter exclusivo de iniciación a la simple voluntad estatal...**”*; significando entonces que el contribuyente tiene derecho a **estar enterado del proceso de investigación iniciado por el Estado requirente.**

Por otra parte, entre los derechos de los ciudadanos consagrados en nuestra Carta Magna se encuentran el de recibir protección de las autoridades (art. 17) y el Principio del Debido Proceso (art. 32); no obstante, el ciudadano también tiene deberes y dentro de los mismos, podría destacarse el de “ser un colaborador de la actividad administrativa”, deber que ejerce con su representación dentro del procedimiento.

Al respecto, enmarcamos dentro de los derechos ciudadanos contenidos en la Ley No. 38 de 2000, norma supletoria en el proceso administrativo fiscal, que **“ninguna entidad pública podrá actuar lesionando los derechos o legítimos intereses de los ciudadanos, sin que antes haya sido adoptada la decisión (Res.) que le sirve de fundamento legal, algo que conlleva responsabilidad civil, disciplinaria y penal.”**

Con la no notificación al contribuyente de la investigación, la Administración Tributaria está solicitando o entregando información confidencial que podría derivar en un perjuicio para aquél. Por este motivo, es necesario que la persona sobre la quien se está pidiendo información, sea debidamente notificada y se le concede el plazo oportuno para aclarar cualquier duda que le haya surgido a la Administración, es decir que pueda ejercer su derecho de tutela individual como administrado.

La diligencia de notificación está contenida en las disposiciones legales que regulan el procedimiento administrativo fiscal, específicamente el artículo 1230 del Código Fiscal, que en este caso es aplicable, ya que se trata de la función de recaudación de impuestos.

### **Estricta Legalidad y Potestad Reglamentaria**

El requisito de que el Estado requirente indique las razones por las que no se debe notificar la solicitud de información al contribuyente plasmada en el Literal "q" del Artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 85 de 2011, se encuentra establecida vía reglamento, más no así por la propia Ley, transgrediendo el principio de estricta legalidad:

#### 1. "EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL DEBIDO PROCESO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

En el campo del Desarrollo Administrativo, se establece como principio cardinal el que la Administración Pública y los órganos que la integran están subordinados a la Ley. Los servidores públicos tienen como punto de partida y límite de su actividad, el circunscribirse a la Ley que determina su competencia. Por lo tanto, los administrados tienen derecho al cumplimiento de una Ley y se cumplan cada uno de los elementos propios del acto administrativo.

Sobre el principio de legalidad, el profesor Serra Rojas, nos dice:

"El principio de Legalidad es la piedra angular del Estado de Derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos. Toda actuación irregular de la Administración Pública que ocasione a un particular un agravio, debe ser corregida dentro del orden jurídico. Cualquiera actuación indebida de alguno de los elementos del acto administrativo: competencia, forma, motivo, objeto o mérito, debe encontrar en la legislación administrativa medios eficaces para su restablecimiento".

Por su parte, Santofimo al aludir a dicho principio, expresa lo siguiente:

"El principio de legalidad constituye finalmente indudable el proceso administrativo, en la medida en que estructura la piedra angular a la cual ha de someter la administración para que sus actuaciones y

manifestaciones estén acordes con el ordenamiento jurídico. En este sentido, debemos entender que la legalidad de la administración constituye la finalidad inmediata del Proceso Administrativo".

En Panamá, el Principio de Legalidad se encuentra consagrado en el artículo 18 de la Constitución Política, en el cual dispone:

Artículo 18. Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infracción de la Constitución o de la Ley. Los servidores públicos lo son por esas mismas causas y también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas.

Para que el Principio de Legalidad, sea observado y acatado por la Administración Pública, esta requiere con servidores públicos idóneos para su actividad. Y si allí se cumple, la propia Administración se mostrará celosa del cumplimiento de los deberes de sus servidores y les exigirá la eficacia, la moralidad y la cordialidad necesaria para brindar un buen servicio a los administrados. (Benavides Pinilla, Víctor Leonel, "Compendio de Derecho Público Panameño", Ediciones Jurídicas Andrés Morales, años 2012, páginas 258 y 259)

En virtud de lo anterior, es preciso mencionar que la potestad reglamentaria le permitía a la ANIP reglamentar los temas, tal como es el caso de la evaluación de la solicitud de información por parte del Estado requirente, en los que no profundizó la Ley, en este caso los Convenios para Evitar la Doble Tributación. Sin embargo, con el contenido del Literal "q" del Artículo 4 del Decreto Reglamentario objeto de esta demanda, la Administración Tributaria se extralimitó con dejar al arbitrio del Estado requirente el cumplimiento o no del deber de notificación al contribuyente del "*proceso de investigación*" iniciado contra él, por dicho Estado, máxime cuando el acto de notificación está contemplado en nuestro derecho interno.

Sobre la potestad reglamentaria se ha pronunciado la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en los siguientes términos:

"...

#### IV. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL

Cumplidos los trámites de rigor, el expediente se encuentra en estado de decisión, tarea que, pasa a desarrollar la Sala seguidamente.

De entrada, se observa que de la naturaleza de los planteamientos impugnativos que dan sustento a la presente acción, al igual que de los argumentos invocados en su contra, resulta obligante que el análisis de la materia discutida tome en consideración, a título de referencia, ciertas nociones que se consideran fundamentales para dar un adecuado contexto conceptual y jurídico a la cuestión sometida a decisión.

En este sentido, la Sala conceptúa indispensable formular las siguientes precisiones generales:

...

#### B. LA POTESTAD REGLAMENTARIA

Otra de las cuestiones estrechamente relacionadas con la naturaleza del tema en controversia, es el que guarda relación con el ejercicio de la denominada potestad reglamentaria que nuestra Carta Política atribuye al Órgano Ejecutivo para que pueda reglamentar las Leyes que lo requieran a fin de facilitar su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu (Art. 184, numeral 14 C.N.)

El reconocimiento de la potestad reglamentaria a las autoridades que integran el Órgano Ejecutivo encuentra su justificación racional en el hecho de que la Ley formal no siempre puede agotar en su contenido apriorístico todo el variopinto conjunto de complejidades técnicas que ofrece la realidad, y ello deja ver, la necesidad de auxiliar el alcance regulatorio de la misma, a través de la utilización de un instrumento normativo ágil, como es el Reglamento, a fin de lograr que los objetivos que impulsaron la creación de la Ley logren cristalizar a plenitud.

El reconocido administrativista RAFAEL BIELSA describe los objetivos que persigue la potestad reglamentaria en los siguientes términos:

"...por una parte, ordenar los principios de la Ley en preceptos particulares más analíticos y precisos con referencia a la actividad administrativa, cuando ello es necesario o conveniente para la mejor o más oportuna aplicación de aquella; y por otra, en precisar, aclarar e interpretar -a los fines de su mejor comprensión y aun vulgarización- el alcance de la Ley, es decir, de sus principios más generales, proveer por normas específicas a la ejecución de sus mandatos, lo que se hace en circulares e instrucciones" (cfr. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial LA LEY, Buenos Aires, 1964, Sexta Edición, Pág. 306 Tomo I.)

La doctrina científica en un esfuerzo de clasificación distingue, fundamentalmente, cinco especies de Reglamentos, a saber: a) los de subordinación o ejecución de las leyes, a los cuales alude el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Nacional; b) los autorizados o de integración; c) los delegados; d) los autónomos; y e) los de necesidad o urgencia. (cfr. DROMI, ROBERTO, DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Ciudad Argentina, España, 1998, 7ª Edición, Pág. 317)

En lo que atañe al especial interés que concita la temática particular del presente caso, es de notar que la atención debemos concentrarla en los denominados Reglamentos de Subordinación o Ejecución de las Leyes que, como su nombre lo indica, son normas secundarias de contenido objetivo y general, cuya expedición tienen como finalidad específica facilitar el cumplimiento de la Ley sin que puedan, en forma alguna, rebasar el texto o espíritu de esta última.

La función de optimización asignada a los Reglamentos de Ejecución de las Leyes, en cuanto al cumplimiento de las finalidades perseguidas por estas, tiene que manifestarse con estricto apego a las exigencias de subordinación, desarrollo y complementariedad, notas éstas que deben ser identificadas con vista en una lectura atenta del contenido y alcance de la Ley que se pretende reglamentar.

... ." (Fallo de 27 de febrero de 2007, Demanda Contencioso Administrativa De Nulidad Interpuesta Por El Licdo. Jorge Omar

Brennan C. Actuando En Su Propio Nombre Y Representación, Para Que Se Declare Nula, Por Ilegal, La Frase "Los Contribuyentes Que Reciban Gastos De Representación Estarán En La Obligación De Presentar Declaración De Rentas Para Pagar La Diferencia", Incluida En La Parte Final De Los Parágrafos En Los Artículos 138 Y 139 Del Decreto Ejecutivo N° 170 Del 27 De Octubre De 1993, Modificado Por El Decreto N° 143 Del 27 De Octubre De 2005, Emitido Por El Ministerio De Economía Y Finanzas, Publicado En La Gaceta Oficial N° 25,419 Del 1 De Noviembre De 2005. Ponente: Adán Arnulfo Arjona L. Panamá, Veintisiete (27) De Febrero De Dos Mil Siete (2007).

### **Discrecionalidad y Arbitrariedad**

El contenido del Literal demandado, nos lleva a la aplicación de la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, toda vez que dicho Literal señala que el Estado requirente indicará si existen razones para no notificar al contribuyente investigado; sin embargo, no establece taxativamente que estas razones deben estar debidamente motivadas y tampoco que la ANIP debe proceder de acuerdo a lo indicado, dejando a su discreción el cumplimiento del derecho interno.

De esta discrecionalidad que permite la reglamentación a la Autoridad, podría devenir una actuación arbitraria por parte de la Administración, con lo cual se estaría poniendo al investigado en una posición de total indefensión ante la actuación de los Estados contratantes, debido a que la norma no señala que las referidas razones deben estar motivadas y sustentadas en fundamento de derecho.

En este sentido, es preciso examinar ciertos aspectos que contiene el estudio de la autoría del Dr. Tomás Ramón Fernández, titulado "Arbitrariedad y Discrecionalidad" de la Editorial Civitas.

#### **"LA MOTIVACION COMO PRIMER CRITERIO DE DESINDE ENTRE LO DISCRECIONAL Y LO ARBITRARIO"**

La motivación de la decisión comienza, pues, por marcar la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario, y ello, porque si no hay motivación que la sostenga, el único apoyo de la decisión será la sola voluntad de quien la adopta, apoyo insuficiente, como es obvio, en un Estado de Derecho en el que no hay margen, por principio, para el poder puramente personal. Lo no motivado es ya por este sólo hecho, arbitrario, como con todo acierto concluyen las sentencias de 30 de junio de 1982, 15 de octubre y 26 de noviembre de 1985, entre otras.



La motivación, por otra parte, es, como ha dicho la Sentencia Constitucional de 17 de junio de 1981, < no sólo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de derechos>, una garantía elemental del derecho de defensa, incluida en el haz de facultades que comprende el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, a obtener una resolución fundada en Derecho (Sentencia constitucional de 11 de julio de 1983).

A la luz de estas elementales ideas es como hay que leer hoy el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuya actual redacción podría y debería mejorarse para incluir entre los actos para los que en todo caso es exigible una motivación expresa los que resultan del ejercicio de un poder discrecional, pues son éstos y no los reglados los que requieren la Sentencia de 3 de diciembre de 29866, confirmatoria en apelación de otra por la que, a su vez, se confirmó la anulación en virtud de recurso de alza de un acuerdo de la Junta de Gobierno de la ciudad Sanitaria de la Seguridad Social de Hospitalet de Llobregat por el que se adjudicaron los concursos públicos convocados para la contratación de los servicios de bar-cafetería de la misma, justamente por falta de la debida motivación. Dice así la sentencia en cuestión:

“El motivo por el que se extrema el rigor de la exigencia de un requisito formal, como es el indicado, cuando en la generalidad de los casos la jurisprudencia lo flexibiliza al máximo, sobre todo cuando no se trata de los supuestos previstos en el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es por la necesidad, en el caso de que se trata, de justificar ante las partes y justificarse ante las partes y justificarse ante si misma. - la Junta de Gobierno de la mencionada Ciudad Sanitaria - la desviación de la regla general de la adjudicación de los recursos a las proposiciones económicas mas ventajosas, como es lo ocurrido aquí, al descartar a una empresa concursante, a pesar de que el canon propuesto era el más elevado. La necesidad de justificación objetiva como segundo nivel de distinción: Presunción de legalidad y carga de la prueba.

El poder administrativo en un Estado de Derecho es siempre y más todavía el poder discrecional, un poder funcional”, un poder obligado a dar cuenta de su efectivo servicio a la función para la que fue creado, a justificarse en su ejercicio y a justificar, también su conformidad a la Ley y al Derecho, a los que está empresa y plenamente sometido por la Norma Fundamental.

La observación, obvia en apariencia, es rica, sin embargo, en consecuencias, que merecen ser debidamente subrayadas.

La motivación exigible puede ser sucinta. Así hay que admitirlo en muchos casos como una consecuencia inevitable del tráfico administrativo, que s normalmente un tráfico en masa incompatible con más exigentes requerimientos. Así lo admite también la propia jurisprudencia constitucional, de la que puede servir de ejemplo la Sentencia de 18 de junio de 1982. Según la cual “la motivación escueta o sucinta, si es suficiente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea nulidad.

Importa, sin embargo, precisar que si la motivación puede ser sucinta dada su finalidad puramente instrumental de indicar el destinatario de la decisión las razones en que ésta se apoya a los efectos de que pueda adoptar ante ella la postura que entienda más conveniente y, en su caso, impugnarla si la considera contraria a Derecho, de la fundamentación de la decisión no puede decidirse lo mismo.

Lo que quiero destacar es que una cosa es la expresión externa de las razones que sirven de fundamento a la decisión y otra muy distinta las razones mismas. Lo primero hace referencia a la configuración externa del acto, lo segundo, al expediente del que este acto es resultado, expediente cuyo contenido la motivación se limita a extraer o resumir con los fines indicativos ya enunciados.

Para no incurrir en arbitrariedad la decisión discrecional "debe venir respaldado y justificada por los datos objetivos sobre los cuales opera (Sentencia de 29 de noviembre de 1985), ya que en los actos reglados, como su contenido está agotadamente tipificado por Ley, por regla general tendrá escasa importancia el proceso de formación de la voluntad administrativa. En cambio, en los discrecionales, al existir en mayor o menor medida una libertad estimativa, resulta de gran trascendencia el proceso lógico que conduce a la decisión (Sentencia de 7 de febrero de 1987). Ello obliga a la Administración a aportar al expediente todo el material probatorio necesario para acreditar que su decisión viene apoyada en una realidad fáctica que garantice la legalidad y oportunidad de la misma, así como la congruencia con los motivos y fines que la justifica (Sentencias de 22 de junio de 1982 y 15 de octubre de 1985).

La fundamentación adecuada de la decisión concretamente adoptada constituye así un segundo nivel de diferenciación en lo discrecional y lo arbitrario, entendido esto último como lo que no aparece (por inexistencia de motivación o por motivación insuficiente) o no está debidamente fundado (en el material incorporado al expediente a lo largo de la instrucción del procedimiento).

Hasta donde deba llegar ese esfuerzo de fundamentación de la decisión es algo que no puede afirmarse sin más a priori. Depende, como es lógico, de la naturaleza del asunto, de las concretas circunstancias que rodeen al mismo y, por supuesto, de la concreta estructura de la norma que habilita o crea el poder de actuar. Lo que sí puede decirse en términos generales es que a mayor libertad, más precisa y cuidadosa debe ser la fundamentación de la decisión.

La Administración dispone de una libertad, mayor o menor para elegir la solución que considere más apropiada de entre las varias posibles, libertad que es suya y sólo suya, pero como esa libertad no es ni puede ser total supuesto que el poder que le otorga es un poder jurídico y su otorgamiento por la Ley se hace en consideración de intereses que no son propios del órgano competente para ejercerlo, éste debe razonar por qué estima que tal solución y no otra distinta es la que mejor satisface los intereses a los que el poder ejercitado se ordena.

La norma habilitante del poder discrecional incluye siempre y no puede dejar de incluir esta exigencia de justificación, siquiera sea implícitamente y ello tanto cuando utiliza lo que se llama un concepto jurídico indeterminado como parámetro de decisión, como cuando francamente reconoce a la Administración libertad para decidir sin necesidad de atenerse a tales referencias. Elegir la mejor solución es siempre obligado para todo aquel que ejercita una función, esto es, un poder otorgado en consideración al interés de otro, como lo es también en tales casos dar cuenta a posterior del concreto todo en que ese poder ha sido ejercido. La Administración no puede ser en esto una excepción, como es evidente.

Esta exigencia tiene a hacerse, por lo demás, explícita en la Ley habilitante a medida que la libertad es mayor en razón de la propia complejidad del proceso de adopción de decisiones. La reciente regulación de la técnica del impacto ambiental introducida en nuestro Derecho por el Real Decreto Legislativo 1302 / 1986 de 28 de junio, constituye un buen ejemplo de la tendencia a la que me refiero, en cuanto obliga formalmente a realizar un examen de las distintas alternativas técnicamente viables y una justificación de la solución propuesta.

En cualquier caso, como dice la Sentencia de 26 de enero de 1987, el expediente administrativo debe presentar los fundamentos de la decisión en concordancia con el principio de objetividad de la actuación administrativa (Art. 103.1 de la Constitución) ... en forma asequible a la revisión contencioso administrativa, porque de otro modo, se estaría eludiendo ésta y haciendo imposible la verificación por esta vía del pleno sometimiento de la misma a la Ley y el Derecho y burlándose, en definitiva, el derecho fundamental de quien por ella se sienta afectado en sus derecho o intereses legítimos a solicitar y obtener una tutela judicial efectiva, esto es, una resolución fundada en Derecho.

Insisto en este punto porque no es infrecuente que los Tribunales, otorgando a la presunción de legalidad que se predica de los actos administrativos un plusvalor que va más allá de lo que constituye el sentido institucional de la misma, inviertan el planteamiento muchas veces eximiendo de hecho. A la Administración de justificar su decisión, supliendo con sus propios razonamientos, incluso, la insuficiencia de los de aquella y volcando del lado del particular sin matiz alguno la carga de la prueba.

En esta actitud, de la que son muestra, por ejemplo las Sentencias de 24 de noviembre de 1981 y 11 de julio de 1987, hay, a mi juicio, un notable error de enfoque, que trastorna los términos del debate y otorga, en definitiva a la Administración por vía interpretativa una prima adicional a las que por Ley le están atribuidas, más allá, pues de lo querido por el legislador y, por supuesto por la propia Constitución de la que en absoluto puede deducirse.

La presunción de legalidad de los actos administrativos responde, como es notorio, a una finalidad fundamental; asegurar la ejecutividad de éstos y evitar el riesgo de que la simple oposición de un particular pueda paralizar los efectos de acción administrativa dejando ésta, en consecuencia, el arbitrio de aquel. Su efecto esencial, en consecuencia, consiste en trasladar al afectado por dichos actos la carga de impugnarlos y de promover el correspondiente proceso que, por lo demás no produce por sí solo efectos suspensivos.

Impugnado el acto y abierto el proceso el reparto dentro del mismo de la carga de la prueba es ya otra cuestión, que ha de regirse por las reglas procesales generales y no por una presunción que ha agotado previamente sus efectos propios.

Lo mismo hay que decir y por las mismas razones de la valorización de la prueba aportada al proceso, bien a través del expediente administrativo, bien mediante la actividad procesal que las partes desarrollen en el seno de los autos, bien gracias a la iniciativa del propio Órgano Jurisdiccional cuando éste estime necesario acordar la práctica de diligencias para mejor proveer, tal y como la Ley le autoriza.

Negar esto es negar el proceso mismo o, lo que es igual, la concreta configuración que al proceso contencioso – administrativo quiso dar

la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956 como un autentico proceso de primera instancia. (Arbitrariedad y Discrecionalidad, Tomás-Ramón Fernández, Editorial Civitas, Pág. 106-115)

La reseña doctrinal y jurisprudencial que hemos expuesto, revela la carencia de la norma que regula la evaluación de la solicitud del Estado requirente, de exigir la motivación de por qué no se requiere de la anuencia ni participación del contribuyente en la solicitud de informes, datos, cifras, documentos, etc.

Esta ausencia de motivación, genera una actuación arbitraria de la Administración Tributaria y total indefensión del contribuyente y, viola en consecuencia la garantía del debido proceso y otras garantías contempladas en los artículos 32, 41, 43 y 47 de la Constitución Nacional.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, somos del criterio de que se debió declarar nulo, por ilegal, el Literal "q" del Artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 85 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", modificado por el Decreto Ejecutivo No. 194 de 5 de marzo de 2012.

Por las anteriores consideraciones, **SALVO EL VOTO.**

*Fecha ut supra.*

  
**VÍCTOR L. BENAVIDES P.**  
Magistrado

  
**KATIA ROSAS**  
Secretaria