



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. –PLENO- PANAMÁ, OCHO (8) DE
AGOSTO DE DOS MIL VEINTIDÓS (2022).**

VISTOS:

Conoce el Pleno de la Corte Suprema de Justicia de las Demandas de Inconstitucionalidad presentadas por el licenciado Publio Ricardo Cortés, todas actuando en su propio nombre y representación para que se declaren inconstitucionales, los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019, mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.

Luego de adjudicadas las demandas, al despacho sustanciador, las mismas han sido identificadas con las siguientes entradas:

- 362-19 – Demanda de Inconstitucionalidad contra los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.

466

Admitida mediante Resolución de 8 de noviembre de 2019 (fj.215).

- 861-19 – Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 357 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Admitida mediante Resolución de 23 de septiembre de 2019 (fj.294).
- 1008-19 – Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 360 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Admitida mediante Resolución de 29 de septiembre de 2020 (fj.358).
- 1301-19 – Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 361 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Admitida mediante Resolución de 28 de septiembre de 2020 (fj.430).

Acogidas las Demandas y cumplidos los requisitos propios para este tipo de procesos, el Magistrado Sustanciador ordenó la acumulación de los respectivos expedientes, de conformidad con los artículos 720 y 721 del Código Judicial, mediante Resolución de 13 de julio de 2021 (fjs. 264-265).

HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEMANDA

El activador constitucional desarrolla los mismos hechos para las 4 demandas constitucionales interpuestas, por lo que

467

realizaremos un recuento sintetizado de lo planteado, en este acápite.

Inicia, sus consideraciones, desarrollando un recuento respecto a los tres (3) poderes del estado y la armónica colaboración que debe existir entre éstos, en función de lo dispuesto en la Constitución Política.

Resalta la importancia y principales características de la jurisdicción Contencioso-Administrativa y explica que las normas impugnadas se constituyen en un torpedo a la línea de flotación de dicha jurisdicción, porque configuran todo un nuevo e inconstitucional sistema arbitral más bien privado, en el cual, por una u otra vía, excluyen a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, en su función de máximo Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, del conocimiento de los actos administrativos tributarios con cuantías de más de B/.100,000.00; eliminando, también, de un solo golpe y para estos casos, el rol institucional que en ese proceso ha tenido el Procurador de la Administración desde 1943.

Manifiesta que, quienes defienden las normas que se impugnan en las presentes demandas constitucionales alegan en su defensa el exceso de volumen de casos que se dirimen ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, lo cual provoca demoras en las decisiones. Sin embargo, considera que la forma de enfrentar ese reto, el cual es real, no es generando mecanismos violatorios a la Constitución Política que desatienden, sin pudor alguno, más de dos siglos de evolución

468

jurídica del Derecho Público continental europeo, recogidos por nuestro Derecho Positivo.

DISPOSICIONES ACUSADAS DE INCONSTITUCIONALES

Las acciones procesales que nos ocupan plantean, ante este Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad de las normas de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, las cuales pasamos a mencionar con su contenido completo:

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

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

No se podrán resolver bajo el método del arbitraje tributario asuntos relacionados con la aplicación de sanciones.

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

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

El arbitraje tributario será en derecho y cuando se instaure el arbitraje tributario, los árbitros deberán ser abogados idóneos de la República de Panamá.

Los servidores públicos de la Dirección General de Ingresos no podrán ser árbitros.

Artículo 361. Arbitraje institucionalizado o ad hoc. Además de lo dispuesto en el artículo anterior, el arbitraje tributario puede ser institucionalizado o ad hoc. Es arbitraje ad hoc el practicado según las reglas de procedimientos especialmente establecidas por la Dirección General de Ingresos y el contribuyente para el caso concreto, sin remisión a reglamento preestablecido y, en todo caso, con sumisión a este Código.

469

El arbitraje institucionalizado es el practicado por una institución de arbitraje autorizada de conformidad con las leyes panameñas en materia de arbitraje y que ha sido elegida por la Dirección General de Ingresos y el contribuyente en el convenio arbitral o con posterioridad a este. La institución de arbitraje designada por la Dirección General de Ingresos y el contribuyente quedará obligada a la administración de este, en la forma prevista en su estatuto o reglamento.

Son instituciones de arbitraje autorizadas las que reúnan las cualidades siguientes:

1. Solvencia moral y técnica acreditadas.
2. Capacidad para la organización y efectiva administración de arbitrajes.
3. Atribución específica para la administración de arbitrajes en sus estatutos o reglamentos.

En la interpretación de este Código, deberá tenerse en cuenta la necesidad de promover la uniformidad de su aplicación y la buena fe. Las cuestiones relativas al arbitraje tributario que no estén expresamente resueltas en ella se dirimirán de conformidad con los principios generales del arbitraje.

Artículo 363. Notificación del laudo. El laudo será notificado a la Dirección General de Ingresos y al contribuyente en la forma que estas hayan convenido directamente o a través del reglamento aplicable. En su defecto, el laudo se notificará por el secretario del Tribunal Arbitral, si lo hubiera o, en su defecto, por el presidente del Tribunal Arbitral, remitiendo copia de este a la Dirección General de Ingresos y al contribuyente, mediante correo certificado o cualquier otro medio tecnológico de comunicación escrita, que permita acreditar la veracidad de su contenido.

Dentro del plazo de cinco días hábiles a partir de la notificación del laudo, si la Dirección General de Ingresos y el contribuyente no han dispuesto otra cosa, cualquiera de ellos podrá solicitar del Tribunal Arbitral la corrección de cualquier error de tipo aritmético o tipográfico, así como una aclaración o interpretación sobre aspectos del laudo. Los árbitros resolverán en el plazo improrrogable de quince días hábiles.

Con la notificación del laudo a la Dirección General de Ingresos y al contribuyente y su aclaración o corrección posterior, cesa la jurisdicción arbitral.

El laudo produce efecto de cosa juzgada y no cabrá contra él recurso alguno, salvo el de anulación de conformidad con el artículo 375.

Artículo 364. Renuncia al derecho a objetar. Se considera renuncia al derecho a objetar cuando el arbitraje tributario continúe con el conocimiento de que no se ha cumplido algunas disposiciones de este Código o con algún requisito de acuerdo de arbitraje o con una disposición del reglamento arbitral aplicable, y no se haya expresado su objeción a tal incumplimiento.

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

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

470

Para someter un asunto tributario a arbitraje entre la Dirección General de Ingresos y los contribuyentes se requerirá únicamente la solicitud del contribuyente, en cuyo caso la Dirección General de Ingresos estará obligada a dirimir el asunto a través del arbitraje tributario.

El contribuyente podrá invocar el arbitraje tributario:

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

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

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

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

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

El convenio arbitral consistirá en una declaración unilateral de someterse a arbitraje por el contribuyente, en el caso de solicitarlo el contribuyente, seguida de una adhesión posterior de la otra u otras partes involucradas en el conflicto.

Artículo 367. Tribunal Arbitral. El Tribunal Arbitral podrá conformarse por un solo árbitro. Sin embargo, las partes podrán determinar libremente el número de árbitros, siempre que se llegue a un acuerdo. A falta de acuerdo, será un solo árbitro experto en materia tributaria.

En los procesos en los que la cuantía sea superior a cien mil balboas (B/.100 000.00) el Tribunal podrá estar compuesto por un solo árbitro, y cuando la controversia sea por montos superiores a los doscientos cincuenta mil balboas (B/.250 000.00), el Tribunal estará compuesto de tres árbitros.

Cuando el Tribunal Arbitral esté compuesto por tres árbitros, uno lo designará el contribuyente, el otro lo designará la Dirección General Ingresos y un tercer árbitro independiente que actuará como presidente y dirimente. Todos deberán ser expertos en materia tributaria.

En los arbitrajes con pluralidad de contribuyentes, estos se deben poner de acuerdo para la designación del tercer árbitro.

Cuando las partes no se pongan de acuerdo en la designación del tercer árbitro, se acogerán a lo que disponga el reglamento aplicable o, en su defecto, la ley de arbitraje vigente.

Artículo 368. Personas impedidas para ser árbitros. No podrán ser nombradas árbitros ni proseguir con las actuaciones las personas siguientes:

1. Las que hubieran atentado gravemente contra el Código de Ética de cada institución de arbitraje autorizada.
2. Las que hubieran sido declaradas responsables penalmente por delitos de prevaricación, falsedad o estafa.

- 471
3. Las que hayan incurrido o estén incurriendo en alguna de las causas de abstención o recusación propia de los jueces, según lo previsto en el Código Judicial.
 4. Las que se encuentren morosas con el fisco en cualquier impuesto, tasa o contribución, o que se encuentren omisas con la Administración Tributaria.

Artículo 369. Elección de árbitros. La Dirección General de Ingresos y el contribuyente eligen a los árbitros, por sí o a través del reglamento aplicable, conforme a su voluntad o de acuerdo con el procedimiento establecido por el Tribunal Arbitral, en los casos que así proceda de conformidad con el artículo siguiente.

A falta de acuerdo sobre el nombramiento de los árbitros en la forma que ha quedado expuesta en el artículo 367 y si no existe regla precisa a este respecto en el reglamento, se procederá de la manera siguiente:

1. En caso de pluralidad de contribuyentes y cuando la controversia debe ser sometida a la decisión de tres árbitros, si las partes no logran designar conjuntamente un árbitro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, o si los dos árbitros no consiguen ponerse de acuerdo sobre el tercer árbitro, o si las partes no hubieran podido ponerse de acuerdo sobre el método para constituir el Tribunal Arbitral, a petición de cualquiera de las partes, una institución de arbitraje podrá nombrar a cada miembro del Tribunal Arbitral y designar a uno de ellos para que actúe como presidente.

2. Cuando en un procedimiento de nombramiento convenido por las partes una parte no actúe conforme a lo estipulado en dicho procedimiento, o las partes o dos árbitros no puedan llegar a un acuerdo conforme al mencionado procedimiento, o un tercero, incluida una institución, no cumpla con la función que se le confiera.

Cualquiera de las partes podrá solicitar a una institución de arbitraje, nacional o internacional, de acuerdo con su propio reglamento, que adopte la medida necesaria, a menos que en el acuerdo sobre el procedimiento de nombramientos se prevean otros medios para conseguirlo.

Si alguna de las partes no nombrara árbitro dentro del plazo de quince días hábiles a partir de su requerimiento por la otra parte, o si los árbitros designados no se pusieran de acuerdo sobre el tercer árbitro, dentro del plazo de quince días hábiles a partir de su aceptación, la autoridad de designación hará el nombramiento directamente a petición de una de las partes, en el término de otros quince días hábiles a partir de esa petición.

3. El Tribunal Arbitral tendrá en cuenta en el nombramiento de los árbitros los criterios de especialización en materia tributaria, objeto del arbitraje y de imparcialidad e independencia.

4. Tratándose de arbitraje ad hoc, si una de las partes incumple la designación en el plazo establecido, el arbitraje se desarrollará con el árbitro que haya sido designado por una de las partes.

5. Cuando el árbitro, por cualquier causa, cesará(sic) en el ejercicio de sus funciones, se nombrará un sustituto en la forma prevista por las partes o por el reglamento aplicable para el nombramiento de los árbitros y, en su defecto, mediante la intervención de la autoridad de designación conforme a este Código.

6. La sustitución de los árbitros no dará lugar a una retroacción de actuaciones practicadas, salvo en lo que concierne a las pruebas, a no ser que el árbitro sustituto se dé por instruido a la vista de las actuaciones documentadas.

472

Toda persona propuesta como árbitro deberá comunicar a las partes las causas de recusación.

Todo árbitro propuesto deberá rechazar el nombramiento o abstenerse, tras haberlo aceptado, cuando reconozca que existen causas de recusación o que pueda haber dudas acerca de su imparcialidad o independencia.

Los árbitros serán recusados por las mismas causas que los jueces. Una parte solo podrá recusar al árbitro nombrado por ella, o en cuyo nombramiento haya participado, por cualquier causa de la que haya tenido conocimiento después de efectuado el nombramiento. También podrán ser recusados por causas anteriores o que se hayan conocido con posterioridad.

Los árbitros recusados podrán aceptar la recusación, en cuyo caso deberán comunicarlo a las partes y separarse inmediatamente, o por el contrario declarar su decisión de no aceptar la recusación y proseguir con el desarrollo del proceso arbitral.

En tal supuesto, la parte que haya alegado la causal de recusación podrá, dentro del plazo de tres días hábiles, promover incidente de recusación ante el propio tribunal, el cual establecerá plazos perentorios para la exposición de las razones de cada una de las partes en el incidente, y decidirá de forma inapelable sobre esta.

No obstante, podrán ser reproducidas y alegadas las razones de recusación en el trámite correspondiente a la anulación del laudo o en el trámite de reconocimiento y ejecución de sentencia, en su caso.

El proceso de arbitraje tributario quedará suspendido mientras se resuelve la recusación del árbitro por el término de un mes.

Artículo 370. Procedimiento. El procedimiento se ajustará a lo determinado por las partes o de conformidad al reglamento aplicable. En su defecto, el procedimiento será establecido y desarrollado según lo determine el Tribunal Arbitral.

El Tribunal Arbitral tendrá facultades para interpretar, aplicar o suplir las reglas de procedimiento aplicable o establecido según la voluntad de las partes de forma expresa. En caso de discordia, se acatará a lo que determine el presidente del Tribunal Arbitral.

El procedimiento arbitral atenderá a la igualdad de las partes, dando a cada una la oportunidad de hacer valer sus derechos.

Las actuaciones arbitrales estarán presididas por los principios de contradicción, impulso de oficio y leal colaboración de las partes en el desarrollo del proceso.

La mera inactividad o rebeldía de alguna de ellas, las actuaciones judiciales, en su caso, acerca de la validez del convenio o de la incompetencia del Tribunal Arbitral o cualquier otra actuación relacionada con la controversia objeto de arbitraje, no impedirá el seguimiento de las actuaciones arbitrales hasta dictar el laudo.

En ningún caso las partes podrán interponer incidentes ante los tribunales ordinarios durante el curso del proceso arbitral.

Artículo 371. Designación del lugar del arbitraje. Las partes podrán designar en el convenio arbitral el lugar del arbitraje. En caso de que no lo hicieran, este será designado de conformidad con el reglamento de la institución administradora, si el arbitraje es institucionalizado, o por decisión del Tribunal Arbitral, si es *ad hoc*.

Igualmente, el Tribunal Arbitral decidirá el lugar donde se practiquen algunas actuaciones concretas, notificándolo en forma debida a las partes con suficiente antelación. El idioma será siempre el español. Los

documentos originales que se encuentren en el idioma inglés deberán traducirse al idioma español.

Las partes designarán un domicilio para notificaciones. En su defecto, serán válidas las que se hagan en el domicilio de las partes o en el de su representante.

Artículo 372. Inicio del procedimiento. El procedimiento se iniciará en la fecha en que cualquiera de las partes haga el requerimiento para someter una determinada controversia entre ellas al arbitraje o según lo establezca el reglamento aplicable. En los casos en que la Dirección General de Ingresos realice el requerimiento después de que el contribuyente solicite este método de solución de conflictos, el procedimiento se iniciará cuando el contribuyente lo haya aceptado.

En el proceso arbitral no podrá aducirse ninguna excepción en forma de incidente de previo y especial pronunciamiento.

Dentro del plazo convenido por las partes o determinado por el reglamento aplicable, y, en su defecto, por disposición del Tribunal Arbitral, el contribuyente deberá formular el escrito de alegaciones con exposición de los hechos en que funde su demanda, los puntos controvertidos y el objeto de la demanda. Efectuado el traslado al demandado este contestará sobre los mismos puntos.

Las partes podrán acompañar a sus respectivos escritos de los documentos que consideren pertinentes para el éxito de su pretensión, o hacer las indicaciones precisas de archivos o de otras pruebas que vayan a presentar.

Salvo acuerdo en contrario, en el curso del procedimiento arbitral las partes, a solicitud de una de ellas o por disposición del Tribunal Arbitral, podrán ampliar o modificar sus respectivos escritos de alegaciones, a menos que el Tribunal Arbitral lo considere improcedente.

Artículo 373. Práctica de pruebas. El Tribunal Arbitral practicará las pruebas propuestas por las partes que sean admisibles, o de oficio, con sujeción al principio de contradicción y audiencia.

A tal efecto, el Tribunal citará a las partes o a sus representantes con una antelación mínima de cinco días hábiles.

El Tribunal Arbitral, con anuencia de las partes, podrá igualmente determinar que las pruebas se basen únicamente en documentos.

El Tribunal Arbitral también determinará el número de peritos o testigos u otras pruebas a manera de evitar dilaciones injustificadas en el desarrollo del proceso.

En lo relativo a la administración de las pruebas, regirá supletoriamente lo determinado por las partes, el reglamento aplicable o lo que determine el Tribunal Arbitral, o tratándose de pruebas extranjeras, la ley de su creación.

El Tribunal Arbitral practicará todas las pruebas que hayan sido admitidas, dejando constancia de las actuaciones practicadas.

Salvo acuerdo en contrario de las partes, el Tribunal Arbitral podrá, a petición de una de ellas, adoptar las medidas provisionales o cautelares que considere oportunas en orden al aseguramiento del objeto del proceso. El Tribunal Arbitral podrá exigir a cualquiera de las partes que otorgue garantías apropiadas. Para la ejecución de las medidas, el Tribunal Arbitral puede auxiliarse con la Sala Cuarta, de Negocios Generales, de la Corte Suprema de Justicia, sin necesidad de reparto, el cual deberá practicar estas medidas en un término de diez días hábiles.

174

Artículo 374. Laudo arbitral tributario. El Tribunal Arbitral dictará el laudo en el plazo máximo de dos meses, contado a partir de los alegatos de conclusión, salvo que las partes o el reglamento aplicable establecieran un plazo distinto.

El plazo podrá ser prorrogado en la forma que convengan las partes o determine el reglamento aplicable.

Los laudos constarán por escrito y serán firmados por todos los componentes del Tribunal Arbitral.

Cuando exista más de un árbitro, se estará al pronunciamiento de la mayoría. Si no hubiera acuerdo mayoritario, el laudo será dictado por el árbitro presidente.

El árbitro que no esté conforme con el voto de la mayoría expresará en el laudo su voluntad discrepante.

Todos los laudos deberán ser motivados. El laudo contendrá, como mínimo, la identificación de las partes, de los árbitros y de la controversia; el reconocimiento y alcance de la competencia del Tribunal Arbitral; el lugar y demás circunstancias del arbitraje y una relación sistematizada de las pruebas practicadas, las alegaciones de las partes, su fundamento legal y la decisión o fallo adoptado por el Tribunal.

Los árbitros decidirán en el laudo sobre las costas del arbitraje, que incluirán todos los gastos en que se ha incurrido y su imputación a las partes en la forma que consideren conveniente, si el acuerdo de las partes o el reglamento aplicable no lo previenen de forma diferente.

En cualquier momento del procedimiento arbitral, las partes podrán llegar a una transacción sobre la controversia, con lo cual pondrán fin al litigio. La transacción podrá adoptar la forma y tener la eficacia del laudo, si las partes lo solicitan.

Artículo 375. Impugnación, reconocimiento y ejecución del laudo arbitral. Contra el laudo arbitral solo podrá interponerse el recurso de anulación por los motivos siguientes:

1. Cuando la parte que interpone el recurso pruebe:

a. Que el convenio arbitral estaba viciado por alguna de las causas de nulidad establecidas en este Código.

b. Que la constitución del Tribunal Arbitral, el desarrollo del procedimiento arbitral o la emisión del laudo no se ha ajustado al acuerdo procedimental celebrado entre las partes o de conformidad con lo establecido en este Código, o no haya sido una de las partes notificada en debida forma de la iniciación del arbitraje o de cualquier trámite del procedimiento.

c. Que el laudo se refiere a una controversia no contenida en el proceso arbitral, o que contiene decisiones que exceden de su ámbito o alcance.

d. La anulación afectará únicamente a las cuestiones a que se refieren los párrafos anteriores que se puedan separar de las demás contenidas en el laudo.

2. Que el tribunal compruebe que el objeto de la controversia no es arbitrable conforme a la ley tributaria panameña, o que el laudo es contrario al orden público panameño.

El recurso de anulación se sustanciará ante la Sala Cuarta, de Negocios Generales, de la Corte Suprema de Justicia.

El recurso se interpondrá mediante escrito dentro del plazo de quince días hábiles, contado a partir de la notificación del laudo o de la fecha de que se entienden estimadas o desestimadas las aclaraciones o rectificaciones del laudo.

175

El recurso y su impugnación, en todo caso, serán presentados al Tribunal Arbitral por abogados en ejercicio. En el escrito de interposición del recurso se razonará sobre los motivos de la impugnación, proponiendo la prueba pertinente y acompañando documentos justificativos del convenio arbitral y del laudo dictado debidamente notificado, conforme a este Código.

El Tribunal Arbitral competente dará traslado del escrito del recurso a las demás partes en el proceso, las cuales podrán impugnarlo dentro de un plazo de quince días hábiles.

Las pruebas se practicarán, si a ello hubiera lugar, en el plazo de quince días hábiles.

El Tribunal Arbitral enviará el escrito y copia autenticada del expediente a la Sala Cuarta, de Negocios Generales, de la Corte Suprema de Justicia, que dictará sentencia en el plazo de quince días hábiles, contado a partir del último trámite señalado, la cual no es susceptible de recurso alguno.

Simultáneamente a la interposición y sustanciación del recurso de anulación, las partes podrán dirigirse a la Sala Cuarta de la Corte Suprema de Justicia, que entiende de dicha causa en solicitud de medidas cautelares para el aseguramiento del objeto del procedimiento, las cuales se concederán por esta Sala, con arreglo en lo dispuesto a este respecto en el Código Judicial.

El laudo arbitral firme será objeto de ejecución por el magistrado sustanciador de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, correspondiente al lugar donde ha sido dictado, por el procedimiento establecido para sentencias judiciales firmes.

Al escrito solicitando la ejecución, se adjuntará copia auténtica del convenio del laudo.

El magistrado sustanciador de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia dará traslado a la otra parte de este escrito con sus copias, en el plazo de quince días hábiles, quien podrá oponerse a la ejecución solicitada, alegando únicamente la pendencia del recurso de anulación. En su caso, aportando el escrito de interposición o la existencia de una sentencia de anulación, con copia auténtica de dicha sentencia.

Fuera de esos supuestos, el magistrado sustanciador de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia decretará la ejecución. Ningún auto del magistrado sustanciador de la Sala Tercera en esta fase será objeto de recurso.

Si el laudo dictado en territorio panameño tuviera la consideración de internacional, de conformidad con este Código, y las partes hubieran renunciado, por sí o a través del reglamento aplicable, a la interposición del recurso de anulación será necesario para su ejecución la obtención de exequátur por la Sala Cuarta, de Negocios Generales, de la Corte Suprema de Justicia, en la forma prevista para los laudos extranjeros.

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

El proponente de las presentes acciones constitucionales arguye que las normas mencionadas, en el acápite anterior, contravienen **los artículos 163 (numeral 1), 165 (numeral**

474

1, literal C), 184 (numeral 5), 200 (numeral 4), 206 (numeral 2), 220 (numeral 1), 276 de la Constitución Política.

Desarrolla como concepto de la infracción al **numeral 1 del artículo 163 de la Constitución Política** que *"Al haber aprobado mediante Ley las normas impugnadas que incurren en las explicadas violaciones, la Asamblea Nacional expidió leyes que contrarían el espíritu y la letra de la Constitución Política, infringiendo, consecuentemente, el artículo 163, numeral 1, de la Constitución Política."*

Se estima infringido el **literal C del numeral 1 del artículo 165 de la Constitución Política** puesto que este precepto constitucional establece, como mandato imperativo y futuro, no opcional, que las leyes orgánicas serán propuestas por la Corte Suprema de Justicia, el Procurador General de la Nación y el Procurador de la Administración. No obstante, explica que no se cumple con este mandato constitucional, pues las normas impugnadas no fueron propuestas por ninguna de las Autoridades a las que faculta la Carta Magna para ello, a pesar de que modifican parcialmente leyes orgánicas; el numeral 1 del artículo 97 del Código Judicial, pues permiten la exclusión del conocimiento de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia de cierto tipo de casos administrativos contra resoluciones de la Administración Tributaria que se acusen de ilegalidad, procesos que según el Código Judicial eran de conocimiento de la Sala Tercera. Además, modifica el Código Fiscal porque los impugnados artículos 360 y 366 de la Ley No. 76 de 2019,

477

permiten a la Dirección General de Ingresos, cuando el caso este bajo su conocimiento, declinar su competencia a favor de un Tribunal Arbitral, antes de agotarse la vía gubernativa, posibilidad que no está contemplada en el procedimiento fiscal ordinario, regulado a partir del artículo 1180 del Código Fiscal.

Explica que, se ha infringido el **numeral 5 del artículo 184 de la Constitución Política** señalando que mediante Sentencia de 11 de agosto de 2014 la Corte Suprema de Justicia interpretó este precepto constitucional de modo que éste otorga poderes exclusivos al Presidente, con participación del Ministro de Economía y Finanzas, para vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales; lo cual, explica, incluye un papel cercano con la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en el trabajo de recaudación de los tributos nacionales. Sin embargo, considera que el sistema creado por las normas impugnadas hace caso omiso a la interpretación que ha hecho la Corte Suprema de Justicia del numeral 5 del artículo 184 de la Constitución Política, puesto que este juego de normas, por un lado, le da total libertad al Director General de Ingresos para ciertas decisiones relacionadas con la renuncia a su jurisdicción natural y, por otro lado, incluso traspasan al propio contribuyente la capacidad de decidir.

Se expone como concepto de la infracción al **numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política** que, si bien esta norma constitucional encarna una situación excepcional según la cual algunos asuntos litigiosos, donde el Estado es parte, podrían no ser decididos por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y

478

ser enviados al arbitraje, la materia tributaria de ninguna manera está amparada por estas excepciones.

Estima que, por regla general, los casos administrativos donde el Estado es parte se dirimen en la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia y para salirse de ese esquema, hay que conseguir el difícil punto de vista favorable y simultáneo del Consejo de Gabinete, el Presidente de la República y el Procurador General de la Nación. Aunado a lo anterior, señala que, de conseguirse dicho concepto favorable, ello sólo se ejecuta por el propio Presidente y sólo sería una vía reservada para casos muy especiales y cuando la materia objeto de litigio sea dispositiva; es decir, que pueda ser objeto de arbitraje. Además, sostiene que el segundo inciso del numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política regula un supuesto especial donde el marco constitucional sí permite que un conflicto donde sea parte el Estado, vaya directo a arbitraje sin necesidad de la autorización del Gabinete, del Presidente y del Procurador, pero ello sería exclusivamente reservado a las situaciones contractuales; es decir, cuando la fuente de las obligaciones de las partes es un contrato.

Otra norma constitucional que se estima infringida es el **numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Política**, pues a juicio del accionante constitucional las normas impugnadas generan un mecanismo que excluye del conocimiento de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia asuntos tributarios que son típicamente de la competencia de la jurisdicción Contencioso-Administrativa; considera que se desprotege la

479

administración, porque se establece un procedimiento arbitral en el cual se excluye la participación del Abogado de la Administración que es el Procurador de la Administración y quien ha tenido un rol en estos procesos desde 1943. Además, se minimiza el papel de la Sala Tercera porque queda reducida a ser un simple tribunal de ejecución, pero no toma decisiones de fondo, cuando la Constitución establece todo lo contrario.

En cuanto a la infracción constitucional al **numeral 1 del artículo 220 de la Constitución Política**, el activador constitucional explica que, al ser un asunto de natural interés del Estado, al Procurador de la Administración se le debió reconocer un papel fundamental. No obstante, en evidente violación constitucional, las normas impugnadas no le atribuyen ningún papel en el Arbitraje Tributario al Procurador de la Administración en particular, ni al Ministerio Público en general.

Por último, manifiesta que el **artículo 276 de la Constitución Política** ha sido infringido por las normas impugnadas. Agrega que, cuando los contribuyentes se encuentran obligados a cumplir con una deuda tributaria, aun cuando puedan haber interpuesto una acción de ilegalidad de Plena Jurisdicción ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, nada detiene a la Dirección General de Ingresos a que adelante gestiones de cobro que pueden llegar incluso al ejercicio de la Jurisdicción Coactiva. Indica que ello es así, porque la Ley y la jurisprudencia constante de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia han dicho que en los casos de

480

impuestos nacionales no es viable la suspensión del acto administrativo mientras se decide el fondo del caso.

A pesar de lo anterior, manifiesta que, con el sistema arbitral establecido en las normas impugnadas, la realidad va a cambiar para los casos que vayan a arbitraje, con montos superiores a B/.100,000.00 y la clave del problema se encuentra en lo dispuesto en el artículo 366 de la Ley 76 de 2019, pues considera que el efecto de esta norma es que, desde que se activa la vía de Arbitraje, la Dirección General de Ingresos pierde total autoridad y competencia sobre el caso, el cual se mantiene en estatus de *Litis pendencia*, por tanto no se puede considerar la deuda firme, no se puede detener el "Paz y Salvo" producto de la deuda, no pueden hacerse gestiones de cobro y tendrá que eliminar esos ingresos de sus estimaciones de "recuperación de morosidad", provocando consecuentemente una reducción en el presupuesto de ingresos.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2563 del Código Judicial, una vez admitidas las demandas de inconstitucionalidad que se nos proponen fueron remitidas de forma separada a la Procuraduría de la Administración y a la Procuraduría de la Nación, por lo que realizaremos un recuento de lo dicho por ambas autoridades de forma separada.

Así tenemos que correspondió a la Procuraduría de la Administración emitir concepto respecto a las Demandas de Inconstitucionalidad bajo las Entradas No. 362-19 y No. 1301-19

481

mediante Vista No. 1304 de 22 de noviembre de 2019 (fjs.216-238) y Vista No. 1030 de 13 de octubre de 2020 (fjs.431-447), respectivamente, en las que consideró que deben ser declarados inconstitucionales los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, por considerar que dichas normas contradicen lo establecido en la Constitución Política en cuanto a la competencia que se le otorga a la jurisdicción Contencioso-Administrativa ya que se configura un nuevo sistema arbitral de corte privado en el cual se excluye a la Sala Tercera del conocimiento de procesos contencioso-administrativos tributarios por cuantías mayores a cien mil balboas (B/.100,000.00), eliminando de paso el papel del Procurador de la Administración.

Además, explica que los artículos impugnados contradicen funciones atribuidas al Consejo de Gabinete, que la materia tributaria no puede ser objeto de arbitraje pues es un principio de ese tipo de procesos que los mismos recaigan sobre materias dispositivas. Además, indica que por mandato constitucional (numeral 5 del artículo 184 de la Constitución Política) es potestad del Presidente de la República junto con el Ministro del ramo, vigilar la recaudación de impuestos.

Aunado a lo anterior, manifiesta que las normas impugnadas estarían derogando ingresos sin que al mismo tiempo se establezcan rentas sustitutivas e infringen el literal C,

482

del numeral 1 del artículo 165 de la Constitución Política que establece quien puede proponer y modificar leyes orgánicas.

Por su parte, a la Procuraduría General de la Nación, le correspondió emitir concepto respecto a las demandas de inconstitucionalidad identificadas con las entradas No. 861-19 y No. 1008-19, en donde se demandaron los artículos 357 y 360 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.

El Procurador General de la Nación, mediante la Vista No. 18 de 16 de octubre de 2019 (fj. 295-313) y Vista No. 14 de 14 de octubre de 2020 (fj. 359-374), consideró que las normas impugnadas deben ser declaradas inconstitucionales.

Respecto al artículo 357 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, manifiesta que las dimensiones de la figura del arbitraje como método de resolución de conflictos, sus propios principios rectores y particularidades judiciales no le hacen cabida para ingresar al mundo del derecho público, cuyos fines y objetivos requieren de los controles judiciales que la Constitución exclusivamente le ha permitido en aras de restituir la posible violación de derechos materiales mediante los actos emanados de la administración. Además, estima que la norma impugnada es incompatible con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 163 de la Constitución Política.

En cuanto al artículo 360 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento

483

Tributario de la República de Panamá, manifiesta que vulnera los artículos 206 (numeral 2), 220 (numeral 1), 200 (numeral 4) y 163 (numeral 1) de la Constitución Política.

Explica que la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, por mandato constitucional, es el foro natural, para que luego de agotada la vía gubernativa, decida anular un acto administrativo o restablecer un derecho, cuando se trata de actos administrativos tributarios emanados de la Dirección General de Ingresos.

Considera que el Estado, como ente de Derecho Público, no puede someter ningún derecho emergente de una cuestión controversial en materia tributaria al arbitraje, porque esta materia se trata fundamentalmente del poder impositivo tributario del Estado. En consecuencia, no puede éste transigir como un interés particular lo que atañe en esencia al Estado y a su supervivencia económica.

Abona que, la recolección de tributos es de interés público, debido a que es potestad del Estado y sólo el Estado puede determinar la cuantía y los motivos por los que un contribuyente tiene que tributar. Por ello, el Estado se resiste respecto a otorgar a un particular la competencia de resolver las controversias que atañe a la Honorable Corte Suprema de Justicia.

FASE DE ALEGATOS.

Según lo dispuesto en el artículo 2564 del Código Judicial, una vez devueltos los expedientes por la Procuraduría de

General de la Nación y la Procuraduría General de la Administración, se fijó en lista los negocios por el término de 10 días, contados a partir de la última publicación del edicto correspondiente en un diario de circulación nacional, para que todos los interesados presentaran argumentos por escrito.

Dentro del término de Ley, el licenciado Publio Cortés C., para la Entrada No. 362-19, presentó sus alegatos (fjs. 245-253) y expuso los mismos argumentos con los cuales motivó el libelo de demanda constitucional, pero de forma sintetizada.

En la acción de inconstitucionalidad bajo la Entrada No.1008-19, la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas y el licenciado Carlos Klaus Bieberach Schriebl presentaron alegatos en contra.

En el escrito de alegatos, interpuesto por la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas se explica que en la demanda constitucional se incurre en una interpretación errónea del contenido del artículo 360 de la Ley No. 76 de 2019, pues a su juicio, la norma no incluye una exclusión literal de las atribuciones que tiene la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia, ya que sólo se limita a establecer la facultad de la administración tributaria y de los contribuyentes de someter sus controversias bajo la figura del arbitraje tributario que instaura la Ley No. 76 de 2019.

Indica que, no puede interpretarse como una limitación de las facultades consagradas por la Constitución y la Ley a la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, toda vez que el propio

489

artículo únicamente sienta las bases de la institución del arbitraje tributario y queda a la entera voluntad del contribuyente someter su disconformidad respecto a la actuación de la administración tributaria al control de legalidad que ejerce la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia o, por el contrario, reservarse este derecho, tal y como ocurre en la actualidad.

Señala que, la norma impugnada forma parte de un conjunto de normas denominadas Código de Procedimiento Tributario, las cuales introducen figuras jurídicas novedosas dirigidas a modernizar la administración tributaria, a fin de mejorar la eficiencia en la recaudación y reducir la enorme brecha existente entre las partes que intervienen en la relación tributaria existente entre contribuyentes y la administración.

Por su parte, el licenciado Carlos Klaus, en su escrito de alegatos de oposición (fjs.388-397), indicó que el artículo 206 de la Constitución Política señala a quién atribuye la jurisdicción contencioso-administrativa, pero no señala una obligación del Estado y los contribuyentes a dirimir sus conflictos en materia tributaria exclusivamente en la jurisdicción contencioso-administrativa de la Corte Suprema de Justicia y explica que ello es así porque sólo se atribuyen funciones sin indicar que son de manera privativa.

En cuanto al artículo 220 de la Constitución Política, explica que la norma no prohíbe al Procurador de la Administración ni al Ministerio Público participar del proceso, pues el Código de Procedimiento Tributario ni siquiera designa quién será el

486

apoderado legal, lo cual considera un vacío de la Ley que debe ser objeto de reglamentación, sin perjuicio de que el Ministerio Público participe del proceso sin necesidad de reglamentación adicional en función de las normas que cita el activador constitucional.

Además, afirma que el arbitraje tributario no violenta las funciones conferida al Consejo de Gabinete ni interfiere en la vigilancia de la recaudación ni la administración de las rentas nacionales.

En cuanto a las Entradas No. 861-19 y No. 1301-19 no se presentaron alegatos de conclusión.

COMPETENCIA DEL PLENO

La competencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, para conocer y resolver de las Acciones de inconstitucionalidad, encuentra sustento en lo dispuesto en el artículo 206 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 2559 del Código Judicial, que permite a cualquier persona, por medio de apoderado legal, impugnar ante este máximo Tribunal Constitucional, las Leyes, Decretos de Gabinete, Decretos Leyes, Decretos, Acuerdos, Resoluciones y demás Actos provenientes de una Autoridad que considere inconstitucionales y pedir, por tanto, su extinción del catálogo normativo nacional, mediante la correspondiente declaración.

Corresponde a esta Corporación de Justicia pronunciarse sobre el fondo de este negocio constitucional, procurando encaminar el desarrollo del análisis a una confrontación

487

extensiva de la norma acusada, con todos los preceptos constitucionales que puedan haberse infringido, atendiendo al Principio de Universalidad constitucional, que rige en materia de justicia constitucional adjetiva, establecido en el artículo 2566 del Código Judicial, que es del tenor siguiente:

“Artículo 2566. En estos asuntos la Corte no se limitará a estudiar la disposición tachada de inconstitucional únicamente a la luz de los textos citados en la demanda, sino que debe examinarla, confrontándola con todos los preceptos de la Constitución que estime pertinentes.”

CONSIDERACIONES DEL PLENO

Habiendo verificado la competencia y luego de expuestos los argumentos del Activador Constitucional, la opinión del Procurador General de la Administración, de la Procuraduría General de la Nación y los alegatos de oposición, el Pleno pasa a considerar la pretensión que se formula en la Demanda.

Pero, antes resulta útil contextualizar el marco legal-génesis del reproche constitucional; es decir la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019.

Motivación de la Ley No 76 de 14 de febrero de 2019 "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá".

En sesión ordinaria de la Comisión de Economía y Finanzas de la Asamblea Nacional de Diputados correspondiente al día 12 de octubre de 2018 (Acta No. 8), se inicia el primer debate del Proyecto de Ley No. 692 "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá".

488

Consta en actas que, para dar inicio a la discusión, el Secretario de la Comisión explicó de forma breve los motivos del Proyecto de Ley, así:

Exposición de motivos

La presente iniciativa tiene como génesis la actualización del valor del impuesto sobre la renta que deben pagar las personas naturales en la República de Panamá, la última revisión fiscal al artículo 700, se efectuó mediante la Ley 8 de 2010, en base a este hecho podemos señalar que han pasado más de ocho años que no se ajusta la norma en esa materia.

Consideramos que debemos debatir esta iniciativa porque requerimos que se dinamice la economía y para tal fin aumentando la excepción del pago del impuesto sobre la renta de las personas naturales, hasta un monto de dieciocho mil balboas anuales, que equivalen a mil quinientos balboas mensuales de salario, cumplimos con dos premisas actualizar el régimen impositivo a la realidad social actual y permite un mayor poder adquisitivo a los beneficiarios de esta iniciativa.

En esta augusta cámara hemos aprobado exoneraciones fiscales en materia de impuesto sobre la renta a trasnacionales, a actividades comerciales y a sectores económicos que desarrollan actividades de zonas francas, donde el Estado ha asumido ese sacrificio fiscal en aras de inversiones y generación de fuentes de empleos.

El Estado panameño no debe ser afectado, con esta propuesta debido a que un país en crecimiento en los últimos años, se podrá permitir un sacrificio fiscal, debido a que la excepción fiscal que proponemos es acorde a la realidad económica de nuestro país y las personas naturales que sean beneficiadas con ese dinero adicional podrán utilizarlo en la adquisición de bienes que dinamizarán la economía nacional.

Sin desconocer la obligación constitucional de la renta sustitutiva proponemos que este anteproyecto de Ley, entre a regir en el siguiente período fiscal al de su promulgación, con el fin de que no se vea afectado el Presupuesto General del Estado corriente al momento de la promulgación de la Ley y dando ese tiempo prudencial el Estado a través del Ministerio de Economía y Finanzas, que busque las rentas sustitutivas.

Fin de la lectura de la exposición de motivos, señor Presidente. (Subraya el Pleno).

Además de la breve reseña sobre el Proyecto de Ley que se propuso someter a discusión, el Secretario de la Comisión, explicó que el mismo, fue presentado por la Diputada Comisionada Athenas Athanasiadis, respaldado y apoyado por varios Diputados. También manifiesta que "*Básicamente es un Anteproyecto de Ley que quiere ampliar el margen que existe*

489

actualmente, que es de 800 balboas mensuales, para que las personas o exonerar a las personas de pago de impuesto sobre la renta, de 800 balboas aumentarlo a 1500 balboas.”.

Luego del prohiamiento del Anteproyecto de Ley, se da inicio al primer debate y procede el Secretario de la Comisión a dar lectura de la exposición de motivos completa que, a la letra, plantea lo siguiente:

Exposición de Motivos

En la República de Panamá el marco normativo que regula el sistema tributario y fiscal está compuesto por leyes, decretos y normas emitidas a lo largo de la vida Republicana así: Normas de nivel Internacional (Convenios Internacionales en materia tributaria), Constitución Política de la República de Panamá, Código Fiscal, que incluye las leyes que regulan cada tributo, la Ley del Presupuesto General del Estado y los reglamentos que desarrollan las leyes tributarias.

A pesar del cumplimiento del bloque de la constitucionalidad y de la estricta legalidad en esta materia, el Código Fiscal actual no contempla normas garantistas, para la protección de derechos y garantías fundamentales otorgadas por la Constitución Política de Panamá, en cuanto a la relación jurídica tributaria de la administración tributaria con los contribuyentes, la legislación en materia procedimental tributaria es difusa y se requiere adecuar un sistema de principios y garantías procesales en un mismo texto.

Por tal razón, el Código de Procedimiento Tributario en Panamá, viene a regular por primera vez sólo la relación fisco contribuyente por razón de la aplicación de los tributos, y tal como se indica en el artículo 1180 del Código Fiscal, a los de asuntos de carácter fiscal (no tributarios) se les seguirá aplicando el Procedimiento Fiscal Ordinario del Código Fiscal, es decir que nuestro Código Fiscal, seguirá vigente, y se complementará con esta propuesta legislativa.

En este sentido el Tribunal Administrativo Tributario, presentó formalmente al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) su propuesta de Código de Procedimiento Tributario, que es el producto de una consultoría realizada con el auspicio del Banco Interamericano de Desarrollo y se fundamenta en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; el derecho comparado y las diversas normas nacionales vigentes.

Cabe acotar que dicha propuesta, fue revisada y complementada, durante la fase de validación, por delegados de la Dirección General de Ingresos y representantes de diversos gremios vinculados al derecho tributario nacional.

En este Proyecto se establecen por primera vez los siguientes aspectos:

- 1. Conceptos acerca de lo que debemos entender por los Tributos nacionales, y cada uno de sus elementos como el hecho generador y la base imponible lo que permite una mejor comprensión de la materia, además establece por primera vez una clara clasificación de los tipos de tributos en Panamá (Definido por fallos de la Corte).*

- 490
2. Los principios generales de derecho aplicables a este campo especializado dentro del derecho administrativo y las finanzas públicas.
 3. Reglas claras sobre el orden de aplicación de las normas en el ámbito tributario desde las principales hasta las supletorias.
 4. Los tipos de contribuyentes que como sujetos pasivos están obligados frente al fisco y se fijan las reglas generales que definen el domicilio fiscal en Panamá.
 5. El concepto de determinación tributaria y los tipos o modalidades que aplican en nuestro país y permiten con mayor claridad comprender los métodos que establecen el monto de impuesto a pagar por los contribuyentes.
 6. Los medios de extinción de la obligación tributaria o inexistencia de la deuda tributaria y sus reglas generales a seguir.
 7. En cumplimiento con los estándares internacionales con la prescripción de oficio de los tributos, contribuyendo de esta manera con la seguridad jurídica de los contribuyentes nacionales y extranjeros, además de que, por primera vez, se pueda depurar la cuenta corriente de la DGI y establecer las verdaderas cifras de débitos fiscales, además de eliminar la actuación desgastante de realizar alcances sobre cifras que luego deben ser declaradas prescritas.
 8. Las reglas claras y garantistas de las actuaciones que pueden considerarse interruptoras de los términos de prescripción de impuestos.
 9. Se modernizan los medios de notificación personal de los contribuyentes garantizando la transparencia en favor de los contribuyentes y a su vez, le permite a la Administración Tributaria ser más efectiva para llegar a todos los contribuyentes.
 10. El ordenamiento jurídico tributario panameño con claridad en relación al principio de la carga de la prueba dejando claro que con base al principio de presunción de legalidad de todos los actos administrativos la carga de la prueba es del contribuyente, pero que, cuando el acto a expedir busca establecer la actuación dolosa del contribuyente se impone el principio de presunción de inocencia.
 11. Se establecen las bases para definir los procesos que son competencia de la administración tributaria y cuáles serán competencia del Ministerio Público frente a los ilícitos tributarios de aprobarse la defraudación fiscal como delito.
 12. Los conceptos de defraudación fiscal, elusión fiscal y el de infracciones o contravenciones tributarias.
 13. Se establece con claridad las reglas sobre la imposición de las normas frente a las aplicaciones electrónicas que, si bien modernizan el sistema, no pueden apartarse del sistema jurídico vigente.
 14. Se reconoce por primera vez la vinculación jurídica de las opiniones a las consultas particulares realizadas a la Dirección General de Ingresos, lo que contribuye con la seguridad jurídica de los contribuyentes nacionales o extranjeros.
 15. Se establecen las reglas generales por las formas de asistencia administrativa mutua o recíproca en materia fiscal internacional.
 16. En atención al principio de igualdad entre las partes (fisco-contribuyentes) se reconoce la posibilidad por circunstancias muy especiales la devolución de impuestos con interés con el propósito de acelerar el derecho de devolución de los contribuyentes y de alguna manera contribuir con la dinamización de la economía nacional. De igual forma que se pueda realizar la compensación de cuentas pendientes de proveedores del Estado y así extinguir la

- 491
- obligación tributaria con la Administración Tributaria, y la posibilidad de compensar todo tipo de crédito fiscal, que pueden colaborar en la actividad económica nacional.*
17. *Las reglas de actuación en la fiscalización estableciendo términos y pautas inexistentes al día de hoy y que pueden permitir el cumplimiento del debido proceso en la fase inicial antes de iniciar un litigio.*
18. *Se mantienen las mismas facultades que la DGI de Panamá siempre ha tenido, como la de cobro coactivo, sanción, fiscalización, adoptar medidas cautelares preventivas, recaudación, etc.*
19. *Se incluye en la jurisdicción administrativa tributaria, la figura de los Juzgados Tributarios unipersonales de primera instancia, adscritos a la Dirección General de Ingresos, a los que corresponderá resolver los recursos de reconsideración contra las resoluciones administrativas, con el fin solventar la gran demanda de resolución de recursos presentados ante la DGI.*
- 20. *Se crea la Defensoría del Contribuyente, adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, que debe garantizar el cumplimiento de los derechos y garantías procesales de los obligados tributarios en las actuaciones que se realicen o que se gestionen ante la Dirección General de Ingresos y el Tribunal Administrativo Tributario. Finalmente, con la creación de los jueces tributarios adscritos a la Dirección General de Ingresos se debe dinamizar y acabar con la mora de expedientes en recursos de reconsideración sin resolver. Además de otorgar más competencia al Tribunal Tributario por los asuntos sin resolver en la DGI. La creación del defensor del contribuyente y las nuevas reglas ponen en un verdadero plano de igualdad la relación fiscal contribuyente.***
(Resalta el Pleno)

En el Acta No. 10 de la Comisión de Economía y Finanzas, correspondiente al 18 de octubre de 2018, luego de concluida la lectura del Proyecto de Ley (Actas No. 8 y No. 9 de 12 y 16 de octubre de 2018, respectivamente), se le dio la palabra al licenciado Javier Mitre, representante del Ministerio de Economía y Finanzas, quien manifestó lo siguiente:

Buenos días, Presidente de la Comisión de Economía y Finanzas, honorables diputados, representantes de los gremios del sector privado, funcionarios, compañeros del Ministerio de Economía Finanzas, público en general.

Nos corresponde en esta ocasión, hacer una presentación de este Proyecto de Ley N° 692 "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá".

Es importante señalar, que esta propuesta tiene su inicio con una licitación que lleva al Tribunal Administrativo Tributario, para la participación de diferentes sectores, a fin de aportar lo que debe ser considerada la modernización de las relaciones fisco contribuyentes.

492

Esto ha sido solicitado por diferentes generaciones, considerando que no es la primera vez, que llega esta propuesta a la Asamblea Nacional. En 1996, se presentó una iniciativa, que planteaba una codificación tributaria, siguiendo los mismos parámetros que nos da el modelo de codificación, elaborado por el organismo internacional, conocido como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, considerando un modelo de codificación que recoge las buenas prácticas de la relación fisco contribuyente.

... (interrupción por parte del Presidente de la Comisión).

Continuando con la exposición, vamos a tratar de que resuma las ventajas de las propuestas del Código de Procedimiento Tributario. Como bien se ha señalado, es un texto bastante extenso, hablamos de 367 artículos en un documento, que se divide en 8 títulos que esperamos en esta presentación, condensar los aspectos más relevantes.

En primer lugar, se establece en esta propuesta, el reconocimiento de los derechos y garantías del contribuyente, sin menoscabar, ni limitar las facultades de la Administración Tributaria, para hacer responsables en la recaudación... en ese sentido hay que manifestar, que se reconocen derechos como el establecimiento del principio de seguridad jurídica, que busca lo que es la prescripción de las deudas tributarias en tiempos razonables, hoy día, el Código Fiscal marca términos de hasta 15 años para la prescripción de un impuesto, lo que no es visto como un aspecto que cumpla con la seguridad jurídica, ni se acerca a los estándares internacionales.

Por ejemplo, cuando se refiere al Código de Comercio, para entender por cuanto tiempo debo guardar la documentación comercial, normalmente hablamos de un período de cinco años, pero cuando lo compara con los términos de prescripción de las obligaciones tributarias, hay una contradicción, no se compaginan. En ese sentido, este sería un avance en materia de reconocimiento de principio de seguridad jurídica.

Por otro lado, se plantea también el reconocimiento de las devoluciones impuestos en el tiempo oportuno, planteándose la fijación de intereses a favor del contribuyente, en el caso de que las devoluciones sean tardías, de tal manera que haya un plano de igualdad, de que así mismo como se castiga o se sanciona un contribuyente con intereses por pagar tardíamente, también el Estado reciba de alguna forma, una sanción por devolver tardíamente, lo que conllevaría a que las devoluciones se hagan dentro del tiempo.

Esto obviamente, también contempla la destinación de una partida presupuestaria especial, para lo mismo.

Otro aspecto que podemos considerar relevante es, que se establece la vinculación jurídica de la opinión de los directores de ingresos. Ocorre que, en la actualidad, al no reconocerse esa vinculación jurídica, usted va a una consulta con el director de Ingresos, este le da una opinión, si cierta actividad genera o no impuesto, pero mañana o pasado, cambiamos de director y este tiene otra opinión y usted queda en un ambiente de indefensión, porque ya no tiene validez esa opinión.

Se enmarca ese derecho a la seguridad de contemplar vinculación jurídica de las opiniones y se reconocen también los eximentes de multas.

Hoy día, por ejemplo, si el incumplimiento de una obligación formal, es a consecuencia del propio Estado... porque digamos que el sistema fallo y la declaración de renta no entró a tiempo, el sistema te genera una multa y no hay una norma a la cual se pueda recurrir, para establecer que esa multa debe liberarse, porque no fue culpa del

contribuyente. Entonces, el Código plantea eximentes de multas, para reconocer esas situaciones.

Así sucesivamente, podemos encontrar más de 60 aspectos relacionados con los derechos al contribuyente y que son los estándares que siguen los modelos de Códigos de Tributarios, que se han basado en buenas prácticas.

Es importante también señalar, que se traen aspectos muy innovadores, que buscan de alguna manera descongestionar el aspecto relacionado con la interposición de los recursos, ante los conflictos de la Administración Tributaria, que hoy día acumulan mora de expedientes, creando una nueva estructura jurisdiccional.

Hablando ahora de jueces administrativos tributarios, que debería entrar a resolver todo lo relacionado a esa acumulación excesiva de expedientes sin resolver, **esto también puede ir de la mano con la discusión de temas que lleven a otros métodos alternativos de solución a conflictos, como pudiera ser el método del arbitraje tributario, dentro de lo que pudiera ser debate, se plantea la creación de un defensor del contribuyente, el cual debería velar porque se respeten los derechos y garantías de los mismos, frente a las actuaciones que pudiera en un momento dado ser objeto de abusos o arbitrariedades.**

En definitiva, la propuesta lo que recoge, es estandarizar la relación fisco contribuyente, basándonos en el principio de igualdad y de seguridad jurídica, sin menoscabar la facultad o las potestades de la Administración Tributaria, ni del personal, a fin de que haya un equilibrio entre lo que corresponde a la responsabilidad de recaudación y a los derechos de los contribuyentes.

Esto fue de manera general, lo que plantea esta propuesta. Como había indicado inicialmente, es la segunda vez que llega a la Asamblea. Desde el año 1996, hasta la fecha, volvemos a entrar en discusión, si debemos adoptar y avanzar como país en materia tributaria con relación a un código moderno garantista, que ponga en un nivel o un plano de igualdad la razón del fisco con los contribuyentes y por mi parte, la presentación de esta propuesta de Ley sobre un Código Tributario, que regula solo el aspecto procedimental.

(Resalta y subraya el Pleno).

Hasta este punto de la discusión del borrador original del Proyecto de Ley que introduce a la vida jurídica el Código de Procedimiento Tributario, no se había incluido la figura del Arbitraje Tributario, que hoy es objeto de debate constitucional.

De la incorporación del Arbitraje Tributario en el Proyecto de Ley Nº 692 "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá",

En el primer debate de la discusión del Proyecto de Ley Nº 692 "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la

494

República de Panamá”, que consta en el Acta No. 10 de la Comisión de Economía y Finanzas, del día 18 de octubre de 2018, se le concedió la palabra al licenciado Camilo Valdés, en representación del Consejo de Servicios Internacionales de Panamá (COSIP), quien manifestó lo siguiente:

Buenos días, Presidente, honorables diputados, amigos del Ministerio de Economía y Finanzas, que están aquí presentes y público que está participando de esta sesión de la Comisión de Economía y Finanzas.

Efectivamente, el Código Tributario o de Procedimiento Tributario, será un gran avance de muchos años que gestionamos en el ámbito tributario. Hemos estado pendiente de este tema y en principio apoyamos para que este Proyecto de Ley, sea Ley de la República, una vez pase las tres etapas constitucionales, para que eso dé.

*Semanas anteriores, hemos llevado algunas reuniones de trabajo con el colega y amigo, Javier Mitre y demás funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas, para mejorar algunos textos o redacciones de varios artículos del Código, el cual fue entregado a la Asamblea para su deliberación y **queremos ver si podemos presentar un aspecto adicional para tomar en consideración y que forme parte del mismo, como lo mencionó, Javier Mitre.***

Es el tema de la posibilidad dentro del Código, de tener un régimen para dirigir conflictos, a través de medios alternativos como el arbitraje, que se da en muchos países y que, con gran éxito, hace un equilibrio en la relación entre el contribuyente y el Estado. En países como Portugal, Francia, Estados Unidos, Suecia, el arbitraje tributario es un éxito, porque dirige un conflicto tributario en derecho a tener un laudo arbitral, en un período no mayor de seis meses.

Y todos sabemos perfectamente, que aquí desde que usted inicia una petición, hasta que se la niegan, recurre, apela y le toma 5 años y medio y eso realmente no es funcional, sobre todo si queremos vender a Panamá como un lugar apto para hacer negocios y tener una Administración Tributaria lenta, al momento de administrar justicia, no va de la mano con la imagen que queremos dar.

Vamos a estar presentando esas consideraciones, para que sean tomadas en cuenta, en esta Comisión.

Muchas gracias, Presidente.

(Resalta el Pleno)

En el Acta No. 11 de la Comisión de Economía y Finanzas, correspondiente al día 23 de octubre de 2018 se procedió a dar lectura de los nuevos artículos sobre Arbitraje Tributario que fueron propuestos, lo que concluyó con la aprobación de los mismos, por parte de la Comisión de Economía y Finanzas y, así,

499
fueron incorporados al Proyecto de Ley No. 692 que aprueba del Código de Procedimiento Tributario.

Evolución del Arbitraje en Panamá

La institución del arbitraje ha tenido una re-evolución en las últimas décadas, si bien fue la primera forma de decidir conflictos desde la época primitiva, pasando por la Grecia clásica, la época republicana de Roma donde inicia la designación de jueces *ad hoc* de manera oficial, la época imperial romana, hasta llegar a la Edad Media donde hubo una fuerte influencia de los pueblos germánicos y aparecen los primeros jueces asalariados.

Así pues, Panamá no se ha desentendido del crecimiento del Arbitraje y tiene datos dignos de ser consignados en el presente Fallo. Sobre el particular, vale comentar que, a partir de la reforma constitucional de 2004, se introduce o eleva a rango constitucional el Arbitraje como jurisdicción, consecuencia de la libertad contractual; además, se otorga facultad a los propios árbitros para decidir sobre su propia competencia (principio *kompetenz-kompetenz*).

En este sentido, resulta útil transcribir el texto del artículo 202 de la Constitución Política, a saber:

Artículo 202. El Órgano Judicial está constituido por la Corte Suprema de Justicia, los tribunales y los juzgados que la ley establezca. **La administración de justicia también podrá ser ejercida por la jurisdicción arbitral conforme lo determine la ley. Los tribunales arbitrales podrán conocer y decidir por sí mismos acerca de su propia competencia.**
(EL RESALTADO ES NUESTRO)

Ahora bien, los antecedentes para llegar a incorporar este texto constitucional, dan cuenta que no fue tarea pacífica, jurisprudencialmente hablando.

En efecto, el primer cuerpo normativo especializado en Panamá, sobre la materia de arbitraje, si bien antes se regulaba en el Código Judicial, lo fue el Decreto Ley No. 5 de 8 de julio de 1999 (Gaceta Oficial No. 23,837 del 10 de julio de 1999). Con este cuerpo normativo, nuestro país trasciende al plano internacional para tener referencia sobre esta figura, toda vez que se toman en cuenta dos instrumentos como lo son el Convenio Interamericano sobre Arbitraje Internacional, suscrito en Panamá el 30 de enero de 1975, y la Convención sobre Reconocimiento y Ejecución de Sentencias Arbitrales Extranjeras suscritas en Nueva York el 10 de junio de 1958.

En aquella oportunidad, la elaboración de este Decreto Ley utilizó como referencia el texto de la Ley Modelo de Arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, CNUDMI (con sus siglas en inglés UNCITRAL), cuyo texto era de 1985. Igualmente, se usó como referencia el Reglamento de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional (CCI).

Mediante Fallo de 13 de diciembre de 2001 se declaró inconstitucional, por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, los párrafos primero y tercero del artículo 17 del Decreto Ley 5 de 1999, por considerar que violaban el artículo 32 de la Constitución Política porque se limitaba la efectiva Tutela Judicial que es un componente de la Garantía del Debido Proceso, ya que

497

dichas normas afectaban el acceso a la justicia, al otorgar, estas disposiciones reprochadas, facultad a los propios árbitros a decidir sobre la excepción de incompetencia, con lo cual el arbitraje "per se" se constituía en un límite para acceder a los tribunales ordinarios de administración de justicia.

De allí, justamente, surge la incorporación de esta normativa a rango constitucional, tal cual se ha reseñado (artículo 202 de la Constitución Política).

Posteriormente, mediante la Ley No. 131 de 31 de diciembre de 2013 "*Que regula el Arbitraje Comercial Nacional e Internacional en Panamá*" (Gaceta Oficial No. 27449-C del 8 de enero de 2014), se actualiza legislativamente esta materia, que es el cuerpo legislativo que rige esta actividad jurisdiccional, hasta este momento; la cual utilizó como fuente la Ley Modelo de CNUDMI, actualizada a 2006. Además, se consultaron legislaciones sobre la materia de Perú de 2008, Francia y España de 2011 y de Costa Rica de 2011.

De la Arbitrabilidad.

A partir de la lectura del artículo 202 de la Constitución Política, al decir del arbitraje como una jurisdicción distinta apta e idónea, para administrar justicia, corresponde concluir que los árbitros cumplen una función sustancialmente idéntica a la de los jueces estatales, porque les corresponde "decir o declarar el Derecho"; sus juzgamientos son vinculantes y definitivos con relación a la situación de conflicto que deben decidir; con lo cual se genera un acto revestido de autoridad, consecuencia del

498

poder atribuido en la Constitución Política y la Ley a órganos funcionalmente imparciales, que producen máxima certeza sobre el objeto del proceso.

En otras palabras, las decisiones que toman los árbitros están abrigadas por el efecto de *cosa juzgada*, que permite, por imperio de la ley, su ejecución; aunque deba ser asistido por el "imperium" de los jueces o tribunales ordinarios, pero con respeto al *principio de mínima intervención*.

Ahora bien, esta "*justicia privada*", que descansa en el principio de autonomía o principio de libertad contractual, permite que los particulares pacten todo lo que no esté prohibido, pudiendo establecer cláusulas de compromiso mediante las cuales, voluntariamente, se abstraen del servicio de administración de justicia ordinario y/o estatal, para someterse a este modelo de justicia extra institucional. Es, justamente, allí donde se debe rescatar el concepto de *arbitrabilidad*. Tómese en cuenta que la relación o vínculo que permite materializar una cláusula compromisoria de arbitraje es de naturaleza contractual. Lo anterior es supremamente importante, porque las obligaciones nacen de la Ley, de los Contratos, de los Cuasicontratos y de cualquier género de culpa negligencia (artículo 974 del Código Civil).

Más adelante podremos cerrar la idea que hasta este punto se ha desarrollado. Mientras, lo cierto es que la jurisdicción arbitral es voluntaria y también limitada en dos sentidos. La primera limitación viene dada con relación a las partes por el ordenamiento jurídico, en cuanto la existencia de restricciones

499

del ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes; es decir, no todas las personas pueden someter a la decisión de árbitros todas las cuestiones que deseen. En tanto que, la segunda limitación son las que se autoimponen las propias partes dirigidas a los árbitros, para definirle su marco de acción con respecto a quiénes les alcanza los efectos de la cláusula arbitral y para qué materias.

Luego, para determinar el alcance de la jurisdicción arbitral hay que hacer un ejercicio de razonamiento mixto bajo dos perspectivas, una objetiva y otra material, para analizar la *validez* de la cláusula arbitral y su alcance. En consecuencia, es necesario que se cumpla con varios presupuestos, a saber: (a) *validez en sentido material*, porque las cuestiones sobre las que versa el arbitraje deben referirse a derechos que podrían legalmente someterse a arbitraje (arbitrabilidad objetiva); (b) *validez en sentido personal*, porque los contratantes deben tener capacidad jurídica; (c) *obligatorio en sentido material*, porque deben existir identidad entre las cuestiones que se someten o proponen someterse a arbitraje con aquellas para las cuales se pacta el arbitraje (alcance objetivo); (d) *obligatorio en sentido personal*, porque también debe existir identidad entre quienes sean o vayan a ser partes en el arbitraje y quienes han sido partes del acuerdo arbitral (alcance subjetivo)¹.

En síntesis, el concepto de *arbitrabilidad* guarda relación con qué materias o cuestiones pueden ser pactadas para que sean conocidas por un tribunal arbitral en vez de la justicia

¹ Doctrina de Arbitraje sostenida. Consultar en: (a) CAIVANO, Roque J., *Arbitrabilidad y Orden Público*, Foro Jurídico, p. 64, dirección de enlace <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13801/14425>; (b) MERCHÁN Y MEDINA, "*Tratado de D. Arbitral*", Editorial Aranzadi Navarra, 2014; págs. 1265-1276; 1284-1286.

500

ordinaria institucional o estatal y quiénes están legalmente capacitados para acordarlo.

Del orden público como limitación de arbitrabilidad.

El orden público es la institución de la cual se vale el ordenamiento jurídico para defender y garantizar la vigencia y la preeminencia de los intereses colectivos o generales de la sociedad, objetivo que se logra limitando la autonomía de la voluntad.²

Los asuntos regidos por normas de orden público o de interés social son de aplicación inexcusable porque constituyen derechos, deberes u obligaciones sobre los cuales las personas no pueden disponer libremente, en virtud a acuerdo de voluntades o vínculos contractuales, pues se encuentran establecidos en la Ley de forma imperativa; es decir, su validez no puede sujetarse a un acuerdo de voluntades, que es el principal elemento del Arbitraje.

Y es que, aun cuando en un acuerdo de voluntades se contrate prescindir de una norma de orden público, dicha supresión pactada no invalidaría la Ley imperativa, lo anulable sería la pretendida disposición de desechar el derecho, deber u obligación que dispone la Ley.

Es así como, el orden público constituye una limitación de arbitrabilidad. Tenemos, por ejemplo, como asuntos de orden público, el derecho al salario, el deber de brindar la protección de los derechos de los menores de edad y la obligación de cumplir con la recaudación fiscal; es decir, el cobro de tributos,

² DE LA FUENTE, Horacio H. "Orden Público" Editorial Astrea. Buenos Aires. 2003. p., 23.

materia sobre la cual versa el presente debate constitucional, por lo que nos centraremos en ello.

Las finanzas públicas o la hacienda pública es el medio utilizado por el Estado para poder satisfacer las necesidades colectivas de los ciudadanos. Consiste en una dinámica compleja y estructurada de ingresos y gastos públicos que se contextualiza a través del presupuesto gubernamental como elemento vinculante para dicho ejercicio financiero y cuyo eje central se encuentra en la facultad impositiva del Estado de establecer Tributos, a través de la Ley.

En el artículo 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina³, se define el concepto "Tributo" como *"las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*. Dicho de otro modo, la doctrina define los tributos como *"el ingreso derivado que el Estado recauda mediante el empleo de su soberanía, en los términos fijados por la ley, sin contraprestación directa equivalente, y cuyo producto se destina a costear los fines que le son propios"*⁴.

Los tributos se clasifican en impuesto, tasas y contribuciones especiales. Explica el autor *Edison Gnazzo* que la diferencia entre los diversos tipos de tributos radica básicamente en la medida en que el pago de los mismos responde a una actividad estatal individualizada o no en el contribuyente. Cuando el gravamen no guarda relación directa con una

³ El Modelo de Código Tributario para América Latina fue elaborado por un grupo de juristas latinoamericanos por pedido del entonces Programa Conjunto de Tributación OEA/BID/CEPAL. Washinton D.C., 1967.

⁴ Gomes de Sousa, Rubens. "Compendio de Legislaçao Tributária", Editorial Resenha Tributária, Sao Paulo, Brasil, 1975.

actividad estatal individualizada en el contribuyente, se está frente a un impuesto. Cuando el tributo guarda relación directa con una actividad estatal individualizada en el contribuyente, se está en presencia de una tasa. En las contribuciones especiales existe siempre una parte de la actividad estatal individualizada en el contribuyente (obra pública o un servicio de seguridad social), pero no es fácil precisar el beneficio que recibe el mismo⁵.

Definir estos conceptos nos sirve de guía para comprender que, los Tributos, son el objetivo principal de la obligación tributaria que constituye la relación de derecho público entre el Estado, como sujeto activo y el contribuyente, como sujeto pasivo, mediante la cual se genera la obligación de pagar una determinada suma de dinero, como consecuencia de un hecho generador; lo que constituye la relación Estado-Contribuyente.

Estos elementos distinguen, por completo, la obligación tributaria emanada de la generación de tributos como parte del poder impositivo del Estado, de las obligaciones civiles que nacen de los acuerdos entre personas; porque, éstos últimos, no pueden prevalecer sobre la ley ni tampoco pueden oponerse o ser contrarios al Estado como ente rector del cumplimiento de la obligación tributaria.

⁵ Gnazzo, Edison. "Principios Fundamentales de Finanzas Públicas". Pág. 48

503

El problema a resolver

La pregunta que nos permitirá dar solución a la encuesta constitucional que ocupa nuestra atención es: ***¿Son los tributos y/o impuestos materia arbitrable?***

Para poder absolver esta interrogante, debemos dirigir el razonamiento abordando la naturaleza jurídica de los tributos. En este sentido, la Constitución Política, en el artículo 52, establece que *"nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes."* Estas leyes emergen de la función legislativa de *"establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos."* (núm. 10 art.159 C.P.).

Para el Pleno no hay asomo de duda acerca que los tributos e impuestos no tienen un fin por sí mismos, sino que conducen a un propósito general, como fuente de rentabilidad social, permitiendo afrontar, financiar y desarrollar proyectos y, brindar los servicios públicos que procuran bienestar y agregan valor al ciudadano.

Por otro lado, la dinámica de su recaudación se produce como parte de la facultad de imperio del Estado, cuyo fundamento y obligación no se genera de la autonomía de la voluntad de las partes (fuente contractual) sino de la Ley.

Sobre la fuente de la obligación, se comporta como un aspecto neural, para poder concluir que no se puede acordar, convenir, transar sobre la determinación (fijación), liquidación, imposición, aforo, cobro y recaudación de tributos de cualquier

tipo. Y, por tanto, tampoco acordar el procedimiento o autoridad competente para impugnar y defenderse de los actos administrativos emitidos en este sentido.

Como ya se tuvo oportunidad de señalar, el arbitraje se permite en vínculos jurídicos que se producen en contextos de contratos, mediante la autonomía de la voluntad, no siendo los impuestos producto de acuerdo de voluntades. He allí una razón clara para desvincular los tributos e impuestos de las materias arbitrables.

Si bien la cláusula compromisoria es independiente del contrato del cual nace, pudiéndose acordar aparte o posteriormente someter la disputa a arbitraje, ello solo opera en materias arbitrables.

La dinámica de interpretación constitucional supera el oficio de subsunción del texto de la Constitución Política al contexto de reproche. Es necesario activarse en gestiones de ponderación. Por ello, existe una Constitución escrita y otra no escrita. En el presente caso, el artículo 202 de la Constitución Política no debe disminuirse a su contenido textual, postulándose ceñido a su espejismo literal, siendo pertinente extraer su ADN, para alcanzar toda su dimensión.

Así pues, justamente esa norma que, como se explicó, tuvo su nacimiento en circunstancias históricas y antecedentes jurisprudenciales, permite el arbitraje como un modelo de administración de justicia distinta a la institucional, pero debiendo entenderse que solo para materias que son arbitrables. Por tanto, cualquier legislación que contravenga dicho principio,

509

no puede continuar en el catálogo normativo de nuestro país, procediendo su declaratoria de extinción.

Entonces, en base al principio de universalidad, que permite a esta Corporación de Justicia abarcar y ejercer un escrutinio de todas las normas constitucionales, no solo de las que se han argüido como violadas, encontramos que la principal lesión constitucional se aloja, justamente, en la omisión de la aplicación del artículo 202 de la Constitución Política, en toda su extensión. En consecuencia, algunos de los otros conceptos y motivos que explica el activador constitucional, en realidad representan una especie de inconstitucionalidad de rebote.

De cualquier forma, vale establecer los argumentos que sostiene esta relación causa-efecto, para lo cual conviene exponer las principales características que resaltan de las disposiciones sobre Arbitraje Tributario, contenidas en el Código de Procedimiento Tributario y que hoy son materia de debate constitucional.

Así, podemos iniciar por la **competencia**. En las normas impugnadas se establece que son competencia de Arbitraje Tributario las controversias con cuantía superior a cien mil balboas (B/. 100,000.00), incluyendo recargos e intereses (Art. 357 C.P.T.), cuando la administración expida una *determinación* adicional al contribuyente sobre cualquier tipo de impuesto (numeral 1 art. 365 C.P.T.) y asuntos de tributación internacional y precios de transferencia (Art. 357 C.P.T.).

Vale destacar que "*determinación*" de un impuesto es la aplicación o fijación individual o en particular que se le hace a un

impuesto o a un contribuyente. Algunas veces es consecuencia de la declaración voluntaria y otras de auditorías.

Como ya hemos señalado, la competencia de los árbitros viene dada en función del Principio *kompetenz-kompetenz*, que le otorga al Tribunal Arbitral la facultad de conocer respecto a su propia competencia, lo cual queda desnaturalizado en las normas del Código de Procedimiento Tributario, cuando circunscribe la competencia a una determinada cuantía y materias específicas; y no así, por un Convenio Arbitral nacido de un acuerdo de voluntades.

De allí, la importancia del alcance de la facultad de la Dirección General de Ingresos, respecto a la capacidad de comprometerse a resolver asuntos administrativos en una jurisdicción arbitral; porque no es lo mismo la capacidad de convenir un arbitraje en el Derecho privado que convenir un arbitraje sobre materias administrativas, siendo actuaciones que guardan relación con la gestión de los intereses públicos que el ordenamiento jurídico le ha confiado a la entidad administrativa.

Los funcionarios administrativos tienen el deber de actuar exclusivamente en el marco de su competencia, y no podría dejarse a su decisión unilateral la facultad de comprometerse o de someterse a un arbitraje porque la esencia del objeto del debate arbitral recae directamente sobre bienes patrimoniales del Estado y de las personas públicas, los cuales, reiteramos, son indisponibles.

La doctrina sobre Arbitraje, advierte que la presencia en el procedimiento de una persona de derecho público es susceptible de hacer aparecer en el curso de la instancia arbitral una serie de medidas que al emanar de autoridades administrativas han de calificarse justamente como actos administrativos. Son los árbitros los que deben calificar, valorar y controlar estos actos administrativos, lo cual repugnaría en su propio origen a la sustancia de los actos administrativos no sujetos sino al control de legalidad por los tribunales competentes y cuyo poder de anulación aparece reservado constitucionalmente a las jurisdicciones administrativas⁶.

La competencia de un Tribunal Arbitral viene dada de **la autonomía de la voluntad**, dispuesta y consensuada en un Convenio Arbitral, en donde las partes establecen el alcance y las fronteras del debate arbitrable que el o los árbitros deben revisar y evaluar para resolver, sin perjuicio de la arbitrabilidad de la materia en disputa.

Apartándose de este esencial elemento del Arbitraje, que acabamos de explicar, la competencia que otorga el artículo 357 del Código de Procedimiento Tributario (norma impugnada) al Tribunal Arbitral Tributario para resolver controversias de naturaleza "administrativa", entre el contribuyente y la Dirección General de Ingresos, depende de la voluntad del contribuyente, pues así lo dispone dicha norma cuando establece que "*El procedimiento para la resolución de conflictos*

⁶ José F. Merino Merchán, José María Chillón Medina. *TRATADO DE DERECHO ARBITRAL*. Editorial Civitas, Cuarta Edición, pág. 1247, cita a PATRIKIOS, A., *L'arbitrage en matière administrative*, L.G.D.J., Paris, 1997, pág. 213.

508

*en materia tributaria podrá iniciarlo **únicamente** el contribuyente, luego de agotada la vía gubernativa".*

De lo anterior, podría entenderse que, dicho arbitraje obedece a la disposición del contribuyente; de su voluntad de querer ventilar el debate en sede de Arbitraje Tributario, lo que supondría, consecuentemente, que la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia "perdería su competencia privativa", como si se tratara de una jurisdicción opcional.

Y esa virtual alternatividad, que parece otorgarse al contribuyente, se percibe latente en otras secciones del propio Código de Procedimiento Tributario; específicamente, en lo referente a la creación de la Jurisdicción Administrativa Tributaria (arts. 316 a 356 C.P.T.), con una organización compuesta por los denominados Juzgados Administrativos Tributarios, a modo de primera instancia; y el Tribunal Administrativo Tributario como organismo colegiado de segunda instancia, constituyéndose en la vía gubernativa.

En los artículos 317 y 324 del propio Código de Procedimiento Tributario, al referirse al tema de la competencia de los jueces y magistrados de dicha jurisdicción, establecen, respectivamente, que "*La competencia de los órganos de resolución de reclamaciones a que se refiere el artículo anterior **no puede ser extendida ni delegada a otras entidades.***" (Resalta el Pleno), y que, "*Las decisiones que dicte el Tribunal Administrativo Tributario agotan la vía gubernativa,...*"; en consecuencia, "*El contribuyente podrá recurrir a la vía*

509

contencioso-administrativa en la forma prevista en la ley."; sin embargo, a pesar de ello, más adelante, este mismo cuerpo normativo establece como uno de los requisitos del Arbitraje Tributario que, para poder activar dicho método de solución de conflictos, debe el contribuyente, primero, agotar la vía gubernativa (art. 357 C.P.T.); con lo cual, lesiona la competencia privativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia según lo dispone el numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Política.

Esa opcionalidad que se avista en las normas del Código de Procedimiento Tributario, que le permite escoger al contribuyente entre el Arbitraje Tributario o la sede Contencioso-Administrativa, aun cuando pudiese percibirse que se sustenta en la intención de expandir la Tutela de los Derechos de los Contribuyentes, *contrario sensu*, se convierte en una dinámica de autonomía unilateral del contribuyente y una obligatoriedad para la Administración Pública, que permite el desamparo del orden público y debilita la facultad impositiva del Estado.

Es por ello que, el elemento principal del Arbitraje, que es la autonomía de la voluntad de las partes, de ambas partes para contratar, se ve desfigurado por completo, cuando en el artículo 365 del Código de Procedimiento Tributario se reafirma que *"Para someter un asunto tributario a arbitraje entre la Dirección General de Ingresos y los contribuyentes **se requerirá únicamente la solicitud del contribuyente, en cuyo caso la Dirección General de Ingresos estará obligada a***

dirimir el asunto a través del arbitraje tributario." (Resalta y Subraya el Pleno). Como si se tratara, no solo de una decisión unilateral del contribuyente, sino de una "obligación" para la autoridad administrativa, en este caso la Dirección General de Ingresos, anulando el consenso entre las partes para la resolución de las controversias que pudiesen surgir, que resulta ser la función principal del Convenio Arbitral.

Entiéndase que la relación "Estado-Contribuyente" es de sujetos que no tienen la misma capacidad para ejercer dicha facultad volitiva, porque uno está en el entorno del Derecho Público y el otro en el entorno del Derecho Privado.

Por tanto, efectivamente, la advertida disociación del cuestionado Arbitraje Tributario respecto a la autonomía de la voluntad de las partes que salta a la vista, es la forma en que se ha introducido la figura del Convenio Arbitral en el Código de Procedimiento Tributario, estableciéndose que *"El Convenio Arbitral consistirá en una **declaración unilateral** de someterse a arbitraje **por el contribuyente**, en caso de solicitarlo el contribuyente, seguida de una adhesión posterior de la otra u otras partes involucradas en el conflicto."* (art. 366 C.P.T.). Lo cual resulta confuso y obtuso, puesto que "la otra parte involucrada en el conflicto", siempre será la Dirección General de Ingresos que, en nombre del Estado, se tendría que adherir al Convenio Arbitral de forma obligatoria y no por voluntad propia.

Otro de los aspectos que aborda el activador constitucional es la infracción al numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política que es del tenor siguiente:

Artículo 200. Son funciones del Consejo de Gabinete:

- 1. ...
- 2. ...
- 3. ...
- 4. Acordar con el Presidente de la República que éste pueda transigir o someter a arbitraje los asuntos litigiosos en que el Estado sea parte, para lo cual es necesario el concepto favorable del Procurador General de la Nación.
Este numeral no se aplicará a los convenios arbitrales pactados contractualmente por el Estado, los cuales tendrán eficacia por sí mismos.

El accionante estima infringido este precepto constitucional puesto que a su juicio, los redactores de las normas impugnadas construyeron el arbitraje tributario sobre las supuestas fundaciones del segundo párrafo del numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política, aun cuando lo dispuesto en dicho precepto constitucional es un supuesto excepcional creado a propósito de relaciones obligacionales donde el Estado es parte, pero que tienen su fuente en un contrato y ese no es el caso de los impuestos.

Al respecto, debemos preguntarnos, ***¿Cuándo el Estado puede participar de un Arbitraje?***

Ello puede darse frente a situaciones puntuales y una de forma excepcional: (a) Asuntos litigiosos excepcionales con concepto favorable; (b) Cuando el Estado es parte de una relación contractual; y (c) Arbitraje internacional entre Estados.

En el caso de asuntos litigiosos del Estado, ya sea contractuales o no, el Presidente de la República puede someter la controversia a Arbitraje, de forma excepcional, pero teniendo un concepto favorable previo por parte del Consejo de Gabinete y del Procurador General de la Nación, paralelamente. Cabe advertir que es ésta la situación a la que alude el numeral 4 del

artículo 200 de la Constitución Política, únicamente. Ejemplo de ello sería cualquier disputa relacionada con la deuda pública del Estado, ya sea frente a particulares u otros países.

La segunda situación puntual que se da, es cuando el Estado forma parte de una relación contractual con particulares; ésta es excluida completamente de la dinámica descrita en el párrafo anterior, dada la redacción del segundo párrafo del precepto constitucional. Consiste en la posibilidad de someter a Arbitraje cualquier controversia que surja de dicha relación contractual "Estado-Parte", pero, reiteramos, siempre y cuando haya sido convenido previamente en un contrato donde se establece un convenio arbitral como cláusula contractual. Un ejemplo de ello serían las disputas surgidas de los contratos emanados de una licitación pública, en donde una empresa privada conviene con el Estado la prestación de un servicio o la ejecución de una obra determinada.

Por último, tenemos el Arbitraje Internacional entre Estados, que tampoco guarda relación con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política; en donde se ventilan controversias entre personas jurídico-públicas ("Relación Estado-Estado"). Su alcance se contextualiza con los Tratados y Convenios Internacionales firmados por la República de Panamá: entre los cuales está la Convención de Nueva York, la Convención de las Naciones Unidas sobre el Reconocimiento y la Ejecución de Laudos Arbitrales extranjeros o la Convención Interamericana de Arbitraje Comercial Internacional de Panamá.

513

En materia Tributaria, existen diversos Tratados o Convenios internacionales, como es el caso de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, de Intercambio de Información y Acuerdos Mutuos de entendimiento entre autoridades, en los que se contempla a los Tribunales Arbitrales como método de resolución de conflictos surgidos entre Estados; como, por ejemplo, los asuntos relacionados a la doble tributación y los precios de transferencia.

Un ejemplo claro sobre un litigio entre estados, surgido de la doble tributación, sería el caso de una empresa que mantiene su casa matriz en un determinado país, en donde debe pagar impuestos; pero, además, esta empresa cuenta con una sucursal en otro país, donde también debe pagar impuestos; y resulte de ello que el país, donde está la casa matriz, exija al contribuyente el pago de impuestos por la rentabilidad percibida, incluyendo la utilidad de la sucursal ubicada en el otro país; ello crearía un conflicto arbitrable entre ambos Estados, para definir a cuál de los dos países le correspondería hacerse con el contribuyente (como sucursal). En consecuencia, tendríamos un litigio arbitral entre países (Relación Estado-Estado), por definir a quién pertenece el contribuyente, que sería el objeto del litigio.

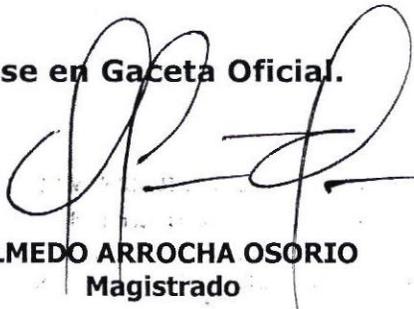
Por tanto, interpretar que el alcance del Arbitraje Tributario que se desarrolla en las normas impugnadas se sustenta en las facultades otorgadas al Estado, establecidas en la Constitución Política, sería extender indebidamente el ámbito de aplicación a la relación "Estado-Contribuyente", pues lo dispuesto en la

norma constitucional, no aplica para querer justificar un Arbitraje Tributario doméstico.

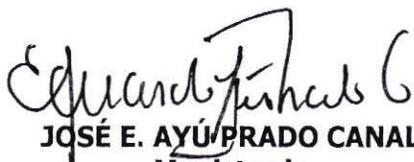
Así las cosas, este Tribunal constitucional estima que son inconstitucionales los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019, mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, pues la materia tributaria, por ser un asunto de orden público, no es arbitrable; en consecuencia, infringe derechos y garantías consagrados en la Constitución Política.

En mérito de lo antes expuesto, el **Pleno de la Corte Suprema de Justicia**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE SON INCONSTITUCIONALES** los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019 mediante la cual se aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.

Notifíquese y Publíquese en Gaceta Oficial.



OLMEDO ARROCHA OSORIO
Magistrado



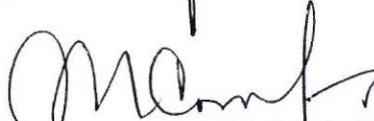
JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS
Magistrado



CECILIO CEDALISE RIQUELME
Magistrado

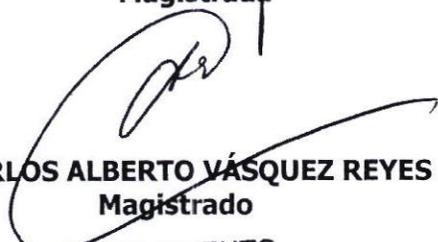

MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
Magistrada


MIRIAM CHENG ROSAS
Magistrada


MARIBEL CORNEJO BATISTA
Magistrada
CON SALVAMENTO DE VOTO


MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS
Magistrada


ANGELA RUSSO DE CEDEÑO
Magistrada


CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
Magistrado
SALVAMENTO DE VOTO

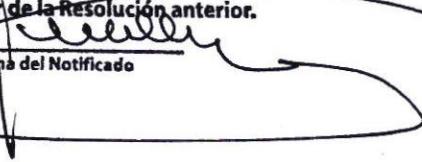

YANIXSA Y. YUEN
Secretaria General

Exp. 362-19
/mm.

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
En Panamá a los 11 días del mes de agosto
de 20 22 a las 8:45 de la mañana
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.


Firma del Notificado
Procurador de la Administración

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
En Panamá a los 18 días del mes de agosto
de 20 22 a las 8:50 de la mañana
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.


Firma del Notificado

ENTRADAS 362-19, 861-19, 1008-19 y 1301-19 (ACUMULADAS) (FONDO)

MAGISTRADO OLMEDO ARROCHA OSORIO

DEMANDAS DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTAS POR EL LICENCIADO PUBLICO RICARDO CORTÉS C. CONTRA LOS ARTÍCULOS 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 Y 375 DE LA LEY 76 DE 13 DE FEBRERO DE 2019 QUE APRUEBA EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ.

SALVAMENTO DE VOTO

MAGISTRADA MARIBEL CORNEJO BATISTA

Con el debido respeto, debo manifestar que no comparto la decisión que se adopta en el fallo, consistente en DECLARAR SON INCONSTITUCIONALES los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley N°76 de 13 de febrero de 2019 que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.

El motivo de mi disenso consiste en que la vacancia legislativa que afecta las disposiciones demandadas constituye una circunstancia que impide efectuar un análisis eficaz sobre su correspondencia con la Carta Magna, puesto que "...el control de la constitucionalidad que ejerce esta Alta Corporación de Justicia está destinado a preservar el ordenamiento jurídico básico de las lesiones que produzcan actos contrarios a sus normas, lo que no puede darse si el acto acusado aún no ha adquirido eficacia y, por tanto, su aplicación y efectos no se han producido"¹.

Bajo esta perspectiva, resultaba jurídicamente acertado que, tal como ocurre frente a demandas dirigidas contra normas jurídicas insubsistentes², esta Máxima Corporación Justicia declarara NO VIABLE la acción interpuesta, ya que a propósito de la entrada en vigencia de la Ley N°76 de 2019, su artículo 392 señaló que ello ocurriría de forma integral el 1 de enero de 2020, lo cual no ocurrió en virtud de las leyes que sucesivamente la han reformado para prorrogar la *vacatio legis* de la mayoría de los artículos que la componen, incluyendo las disposiciones

¹ Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de 20 de abril de 1987 consultable en la Gaceta Oficial N°21098 de 11 de julio de 1988.

² Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de 3 de septiembre de 2020 dictado bajo la entrada N°1143-09.

demandadas, así: Ley N°134 de 20 de marzo de 2020, Ley N°160 de 1 de septiembre de 2020, Ley N°208 de 6 de abril de 2021 y más recientemente la Ley N°257 de 26 de noviembre de 2021, cuyo artículo 5 fija el 1 de enero de 2023 como fecha de la vigencia del Código de Procedimiento Tributario.

Como este no fue el criterio de la mayoría del Pleno, **SALVO MI VOTO.**

Fecha *ut supra*.


MARIBEL CORNEJO BATISTA


YANIXSA Y. YUEN C.
SECRETARIA JUDICIAL

514

ENTRADAS N° 362-19, N° 861-19, N° 1,008-19 Y N° 1,301-19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR EL LICENCIADO **PUBLIO CORTÉS**, EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACIÓN, CONTRA LOS ARTÍCULOS 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 Y 375 DE LA LEY N° 76 DE 13 DE FEBRERO DE 2019, QUE APRUEBA EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ.

MAGISTRADO PONENTE: OLMEDO ARROCHA OSORIO

SALVAMENTO DE VOTO

Con el debido respeto, tengo a bien manifestar que, difiero de la Decisión adoptada por la mayoría, por las razones que a continuación preciso:

El Fallo emitido resuelve **DECLARAR QUE SON INCONSTITUCIONALES** los artículos 357, 360, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley N° 76 de 13 de febrero de 2019, que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Las mencionadas disposiciones legales revisadas en Sede Constitucional, guardan relación con los Métodos Alternativos para la Resolución de Conflictos en Materia Tributaria, específicamente el Arbitraje Tributario y su Procedimiento, que concluye con la adopción del Laudo Arbitral Tributario.

En ese sentido, estimo que, la Decisión de mayoría debió declarar no viables las Demandas acumuladas interpuestas, tomando en consideración que, **en virtud del artículo 5 de la Ley N° 257 de 26 de noviembre de 2021**, promulgada en la Gaceta Oficial N° 29424-B de 26 de noviembre de 2021, **se modificó la entrada en vigencia de la Ley N° 76 de 2019**, que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, **siendo alcanzadas por dicha Vacatio Legis, las disposiciones legales impugnadas a través de las Acciones de Inconstitucionalidad bajo examen.**

De esta forma, el artículo 5 de la referida Ley N° 257 de 2021, establece lo siguiente:

“Artículo 5. El artículo 392 de la Ley 76 de 2019 queda así:

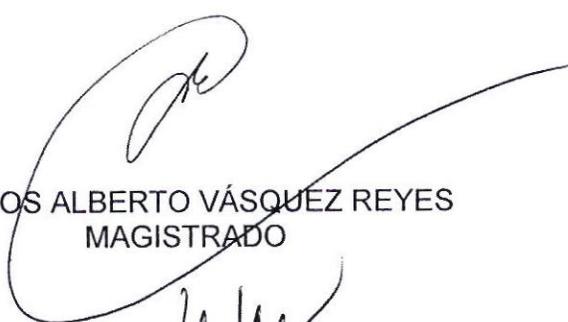
Artículo 392. Vigencia. **Este Código comenzará a regir el 1 de enero de 2023**, salvo los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 11, 65, 78, y el numeral 3 del artículo 88, los artículos 100, 101, 127, 208, 259, 262, 273, 284, 285, 286, 287 y 288 y el numeral 11 del artículo 324, que entrarán en vigencia a los noventa días de su promulgación, y los artículos 52, 53, 54, 55, 56, 60, 68, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 103, 104, 105, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 158, 175, 176, 290, 298, 299, 300 y 301, que entrarán en vigencia a partir de la promulgación de la presente Ley”. (lo resaltado es del suscrito)

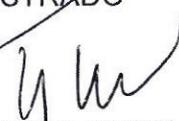
Con relación a la aplicación de una norma en el tiempo, los autores **Jesús María Casal y María Luis Olaso**, entienden la **Vacatio Legis** como una “vigencia diferida”, consistente en el lapso de tiempo dentro del cual la norma ha sido publicada, pero su entrada en vigor es diferida.¹

Por razón de lo anterior, estimo respetuosamente que, el Pleno de esta Corporación de Justicia se encontraba impedido para ejercer el Control Constitucional sobre las normas legales atacadas, toda vez que las mismas aún no entran en vigencia, y por tanto, no se encuentran surtiendo efectos jurídicos.

En atención a que este criterio no coincide con la posición de mayoría adoptada, no me queda otro camino que expresar de manera respetuosa que, SALVO EL VOTO.

Fecha *ut supra*.


CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO


YANIXSA Y. YUEN
SECRETARIA GENERAL

¹ CASAL, Jesús María y OLASO, María Luis. Curso de Introducción al Derecho, Introducción a la Teoría General del Derecho, Venezuela, 2004, p. 143.