

REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

PLENO

Panamá, diecisiete (17) de junio de dos mil quince (2015).

VISTOS:

En estado de resolver, se encuentra la acción de inconstitucionalidad, presentada por el licenciado CÉSAR A. RUILOBA, actuando en su propio nombre y representación, para que se declaren inconstitucionales los artículos 157, 158 y 161 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, por la cual se reforma el Código Fiscal.

La acción constitucional en análisis, fue admitida en resolución calendada el 16 de septiembre de 2011 (f.76), la cual ordenó correrle traslado al Procurador General de la Nación, para que el término de diez (10) días, emitiera concepto.

I. ACTO ACUSADO DE INCONSTITUCIONAL

El acto acusado de inconstitucional, está representado por algunas frases de los artículos 157, 158 y 161, de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, publicada en Gaceta Oficial N° 26,489-A de 15 de marzo de 2010, mediante los cuales se reformó el Código Fiscal, dando paso a la creación del Tribunal Administrativo Tributario, como Ente independiente dentro del Órgano Ejecutivo, especializado e imparcial, con sede en la Ciudad de Panamá y jurisdicción en toda la República.

De acuerdo a la parte actora, la demanda de Inconstitucional se basa en que el Tribunal Administrativo Tributario, con la competencia para conocer las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones

Regionales de Ingresos a nivel nacional, debe ser una entidad conformada por tres profesionales del derecho y no por dos (2) abogados y un contador público autorizado tal como se establece en la actualidad. Esta posición la establece el artículo 17 de la Constitución Política de Colombia, que considera que el estudio de estos actos administrativos en grado de apelación debe ser realizado por profesionales del derecho.



II. TEXTOS CONSTITUCIONALES QUE SE CONSIDERAN INFRINGIDOS

La parte actora estima violados, los siguientes artículos de la Constitución:

- Artículo 17 de la Constitución Política**, que establece la obligación general de las autoridades de la República de "*cumplir y hacer cumplir la Constitución y la Ley*", y de "*asegurar la efectividad de los derechos y deberes individuales y sociales*", pues según aprecia básicamente el actor, las normas impugnadas, al regular la integración del Tribunal Administrativo Tributario, habilita a personas profesionales de ciencias contables para administrar justicia en el cargo de Magistrados de dicho Tribunal, riñendo con este texto constitucional, y abriendo la vía para que profesionales sin formación jurídica, cumplan con la tarea de resolver en derecho, conflictos de índole jurídico fiscal. También, que resulta inobservada la parte final del artículo 17 constitucional y de forma indirecta, el numeral 1, del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que estipula el derecho de toda persona a ser oída por un Tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones en el orden fiscal.
- Artículo 32 de la Constitución Política**, que *garantiza el debido proceso legal*, derecho fundamental tutelado, la parte actora considera que la garantía del debido proceso fue aquí vulnerada, pues como explica, el derecho a ser juzgado por un Tribunal o autoridad independiente e

imparcial, no está debidamente resguardada con la fórmula apropiada al regular la integración del Tribunal Administrativo Tributario, en la medida que personas con conocimiento privado sobre la materia que deben juzgar, actúan como Magistrados en dicho Tribunal. Este Tribunal es un órgano administrativo.



3. **Artículo 40 Constitucional**, que *dispone el libre ejercicio de la profesión*, manifiesta el accionante que uno de los criterios para reconocer este libre ejercicio, es que se reúnan los requisitos de idoneidad. Que dicho requisito, debe ser interpretado en función de la vinculación o relación entre la formación de la persona y el perfil del cargo, desarrollado a partir de las funciones o atribuciones asignadas al cargo que se aspira a ocupar o ejercer. En virtud de ello, sostiene el actor que al establecer las normas impugnadas, la posibilidad de que un contador público autorizado, ocupe el cargo de Magistrado en el Tribunal Administrativo Tributario, se violenta la disposición constitucional invocada, ya que no reconoce la importancia de la función de administrar justicia, apegados a reglas, estándares y principios, sustantivos y procesales, que sólo ofrece la formación jurídica del abogado, dispuesta en la Ley N° 9 de 1984, por la cual se regula el ejercicio de la profesión de abogado.
4. **Artículo 300 Constitucional**, que describe *que la estabilidad de los servidores públicos se fundamentará exclusivamente en su competencia, lealtad moralidad (sic) en el ejercicio de las funciones de su cargo*, pues acorde al criterio vertido por el demandante, al expedirse las normas legales impugnadas, se apartan del texto constitucional, desconociendo que el tema de la competencia, como presupuesto para acceder a un cargo público, implica contar con una formación mínima y esencial que le permita al funcionario público, ejercer con un nivel aceptable, el cargo para el que postula. Afirma el actor, que la competencia sólo se garantiza en la medida que la Ley permita, que a determinados cargos públicos,

sólo lleguen ciertas personas, de acuerdo a la profesión más a fin a la función que será desempeñada. Y, que en este caso en particular, se trata de administrar justicia, por lo que no cabe dudas en cuanto a que el profesional del derecho es el perfil idóneo para este tipo de requerimiento adaptado o especializado en el tema fiscal, como segundo requerimiento.



III. OPINIÓN DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Admitida la demanda, se corrió traslado al señor Procurador General de la Nación, quien mediante Vista N° 22 de 29 de noviembre de 2011, puntualizó en los siguientes análisis, que:

“...

Las decisiones del Tribunal Administrativo Tributario se adoptarán por mayoría y de estimarlo necesario, el Magistrado Ponente podrá, antes de preparar el proyecto respectivo, convocar a una audiencia al recurrente y a un abogado representante de la Dirección General de Ingresos. Además, de la interpretación integral de los artículos 156 y 160 se concluye que el Tribunal Administrativo Tributario es un ente independiente del Órgano Ejecutivo y el Presidente de la República será el superior jerárquico para las decisiones adoptadas con acciones de personal.

En relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos dictados por otros tribunales y organizaciones ajenas al Órgano Judicial, en nuestra Administración Pública se encuentra extendida la función jurisdiccional, de manera que funcionarios de la esfera administrativa juzgan y deciden asuntos sometidos a su competencia material, funcional o territorial y cuya decisión o no, (silencio administrativo), permite acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa que ejerce la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

“...

Por tanto, estimo que las decisiones que emita el Tribunal Administrativo Tributario para resolver las dificultades que se susciten en materia tributaria, se enmarcan en aquellas facultades que pueden denominarse de control administrativo y en el caso, que el administrado estime que no ha obtenido la adecuada y eficaz protección o reparación del derecho subjetivo lesionado, puede acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, tal como consagra el último inciso del artículo 156 de la Ley 8 de 2010, que preceptúa:

“...”

Ahora bien, en relación con los artículos 17 y 32 de la Constitución Política, cuyo análisis efectuó en forma conjunta, por encontrarse íntimamente vinculados en el concepto de la infracción, disiento del criterio jurídico del recurrente, porque la integración del Tribunal Administrativo Tributario por un Contador Público Autorizado no se erige como una afectación al debido proceso, pues en lo administrativo, este principio reconoce como el derecho del administrado a ser juzgado por una autoridad competente, de conformidad con los trámites legales, a ser oído e interponer los recursos legales que se estimen convenientes.

...
En el caso bajo estudio, la decisión que emita el Tribunal Administrativo Tributario será adoptada por la mayoría de los Magistrados que conforman este organismo. Además, para la emisión de la decisión administrativa, el Magistrado Sustancador podrá convocar a una audiencia, con la cual a nuestro juicio se materializan los principios de oralidad, inmediación y contradicción.



...
Por lo expuesto, a nuestro juicio no se configura la aludida infracción a los artículos 17 y 32 del Estatuto Fundamental, puesto que el Tribunal Administrativo Tributario debe cumplir con el procedimiento administrativo fiscal y asegurarle al recurrente las garantías procesales de ser oído, para efectuar descargos correspondientes y una vez cumplido con este procedimiento, este organismo colegiado adoptará una decisión por mayoría, que se materializará en una resolución administrativa, enjuiciable ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

En consecuencia, la circunstancia que un Contador Público Autorizado emita una resolución administrativa como Magistrado del Tribunal Administrativo Tributario no deviene en inconstitucional, porque la garantía del debido proceso se encuentra resguardada en la medida que se observen los parámetros legales para la emisión de sus decisiones.

Referente a la aludida conculcación al artículo 40 del Estatuto Fundamental, no comparto el criterio jurídico externado por el recurrente, porque este Tribunal está integrado por tres miembros a quienes se les exige que posean conocimientos en el manejo de la materia tributaria (...); por tanto, el Tribunal Administrativo Tributario, como su denominación lo indica, es un organismo que decide asuntos administrativos en la esfera tributaria. Por consiguiente, considero que el Contador Público Autorizado es un miembro idóneo de este organismo para determinar la procedencia o no del cobro de tributos, pues entre otros servicios, estos profesionales preparan y presentan declaraciones juradas de renta de los contribuyentes, de manera que deben poseer conocimientos en impuestos.

En lo concerniente a la supuesta infracción al artículo 300 constitucional, considero que la composición del Tribunal Administrativo Tributario, por dos abogados y un Contador Público Autorizado no contraviene el texto constitucional, puesto que las normas examinadas pretenden la conformación de un organismo decisor que esté integrado por profesionales, que en atención a sus estudios y la idoneidad reconocida por el Estado, exhiben los conocimientos que permiten resolver los litigios o controversias administrativas suscitadas en el ámbito tributario, cuestión distinta sería si en este tribunal se nombrasen a ciudadanos sin ningún tipo de exigencia o cualificación académica.

A nuestro juicio, la conformación del Tribunal Administrativo Tributario por un profesional de contaduría, no contraviene el artículo 300 de la Constitución Política, toda vez que las decisiones se adoptarán por la mayoría, es decir, con el concepto favorable de dos de los tres Magistrados, resolución que será revisable ante la jurisdicción contencioso administrativa, quien en definitiva determinará la legalidad o no del acto administrativo expedido por este organismo colegiado.

En atención al principio del ordenamiento jurídico de conformidad con la Constitución y dado que el recurrente citó como inconstitucional el artículo 158 de la Ley 8 de 2010, este Despacho

advierde que la frase: "por nacimiento" inserta en el numeral 1 de esta excerta legal, es contraria al artículo 300 de la Constitución Política.

En efecto, luego de una revisión de las sentencias del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, me permito concluir que el artículo 300 de la Constitución Política establece que: "Los señores públicos serán de nacionalidad panameña..."; por consiguiente, la frase "por nacimiento", contenida en el numeral 1 del artículo 158 de la Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010, añade exigencias que no contempla nuestra Carta Fundamental, porque basta ser de nacionalidad panameña para ejercer un cargo público.

...

Por lo expuesto, considero que la exigencia del numeral 1 del artículo 158 de la Ley 8 de 2010, que establece como requisito para ser miembro del Tribunal Administrativo Tributario, ser panameño o panameña por nacimiento, contraviene el artículo 300 de la Constitución Política, toda vez que nuestra Carta Magna establece, en relación con la materia de la nacionalidad panameña, que ésta puede ser adquirida mediante nacimiento, por naturalización o por adopción, de manera que la frase citada, contraviene el artículo 300 constitucional, porque establece requerimientos que no contempla nuestra Carta Magna.

Y es que en base a los razonamientos expuestos, el Procurador General de la Nación, Encargado, peticona al Pleno de esta Máxima Corporación de Justicia, que declare inconstitucional la frase "por nacimiento", contenida en el numeral 1 del artículo 158 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, por vulnerar el artículo 300 de la Constitución Política. Y que a su vez, declare que no es inconstitucional, la palabra "dos", y la frase "Contador Público Autorizado", contenidas en los artículo 157 y 161 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010.

IV. ALEGATOS FINALES

Devuelto el expediente, procedió a fijarse el negocio en lista para la publicación de los respectivos edictos.

Cumpliendo con las ritualidades que gobiernan este tipo de acciones constitucionales, el negocio se fijó en lista para que cualquier persona interesada hiciera uso del derecho de argumentación. En ese sentido, la firma forense Sucre, Arias y Reyes en representación del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, presentó argumentos en los que alega su oposición a la demanda de inconstitucionalidad sobre las frases censuradas, contenidas en los artículos 157, 158 y 161 de la Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010.

La firma forense sosene su alegatos de oposición entre otras cosas, que no existe norma en la Constitución Nacional que establezca que los derechos establecidos dentro de la vía gubernativa deban ser ejercidos por un profesional del derecho, lo cual no violenta los principios de imparcialidad, debido proceso e igualdad ante la ley. Los artículos de la Constitución Nacional que el demandante alega que no se cumplen de manera en que se encuentra compuesto el Tribunal Administrativo Tributario, al ser un tribunal colegiado independiente de la Dirección General de Ingresos otorga la independencia y debido proceso a los contribuyentes que ejercen sus derechos frente al tribunal.



Por otro lado, el Licenciado Constantino Alexópulos Díaz en representación del Movimiento de Contadores Públicos Independientes alega su oposición entre otras cosas que la preparación académica, por su experiencia, por las Leyes que reglamentan su profesión, su Código de Ética, por ser un profesional interpretador de reglas técnicas de contabilidad como las Normas Internacionales de Información Financiera (normas estas que son necesarias para la preparación de las declaraciones de rentas) por lo que el Contador Público Autorizado evidente competencia en el ejercicio del cargo.

Otro alegado de oposición fue el presentado por el Licenciado Celestín Jaramillo, en representación de la Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, en el cual desarrolla su escrito entre otras cosas que el argumento del demandante sobre la posición de un Contador Público Autorizado determine la legalidad o no de los actos administrativos, siendo que el artículo 156 de la Ley No.8 de 15 de marzo de 2010 establece en su parte final que las decisiones del tribunal agotan la vía gubernativa, por lo tanto el contribuyente tiene el derecho de recurrir ante la vía jurisdicción (Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia) para determinar la legalidad o no de lo actuado en la vía gubernativa.

El licenciado Rosy Agustín Cedeño Almanza, en su propio nombre y representación presenta escrito de alegatos de oposición en el cual desarrolla los

elementos por los cuales muestra su desacuerdo con la parte demandante al señalar que con la participación del Contador Público Autorizado en el Tribunal Administrativo Tributario, asegura el debido proceso legal, ya que esta entidad colegiada otorga el derecho al contribuyente el derecho a ser escuchado mediante la práctica de audiencia de presentación de pruebas y alegados ante una entidad diferente a la Dirección General de Ingresos.



Otro de los argumentos de oposición presentados, fue el del licenciado Marcelino Ramos Madrid, el cual entre otras consideraciones sustenta su oposición a la demanda de inconstitucionalidad en que en países como España, Holanda, Argentina, Perú, Uruguay entre otros existe tribunales especializados en materia tributaria en donde sus miembros son abogados, contadores públicos autorizados, economistas, lo cual sustenta su composición en la pluralidad de cátedras que se ven afectadas en la materia tributaria, por lo que se busca en estos tribunales colegiados es una decisión de consenso que garantice la verdad material y legal de los procesos.

Por último, el licenciado Rodrigo del Cid, presenta su alegado de oposición a la demanda de inconstitucionalidad sustentando entre otras cosas, que el Tribunal Administrativo Tributario no es una entidad jurisdiccional, tomando como base que los actos o decisiones que emanan de este son acto administrativos recurribles por su ilegalidad si fuere el caso ante la Sala Tercer de la Corte Suprema de Justicia, por lo que no se puede mostrar de acuerdo al señalar que es un tribunal que analiza la legalidad de los actos administrativos emitidos por la Dirección General de Ingresos, ya que el mismo veo los procesos dentro la vía gubernativa en segunda instancia.

El licenciado Omar A. Keene Ariano, actuando en representación del MINISTERIO DE COMERCIO E INDUSTRIAS, afirma que la alegada violación del artículo 17 de la Constitución Política, contrario a lo señalado por la parte accionante, no se conculca, pues la regulación aplicable al Tribunal Administrativo Tributario garantiza que aquellas reclamaciones que versen sobre

devoluciones de tributos nacionales y recursos de apelación que presenten los contribuyentes por actos o resoluciones que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal, cuenten con un Tribunal especializado y competente, integrado por un profesional conocedor de la materia contable. En cuanto a la sujeción infractora del artículo 32 de la Constitución Nacional, el licenciado Keene Ariano, manifiesta que la propia Ley 8 de 2010, instituye al Tribunal Administrativo Tributario como autoridad competente para dirimir reclamaciones que versen sobre devoluciones de tributos nacionales y los recursos de apelaciones que presenten los contribuyentes contra actos o resoluciones que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal, y que los que acudan a esta instancia, gocen de todas las garantías y recursos que pone a su disposición nuestras leyes.

En cuanto al artículo 40 de la Carta Constitucional, el licenciado Keene Ariano, manifiesta que el concepto de idoneidad que desarrolla esta norma, hace referencia a que toda persona puede elegir y ejercer la profesión que a bien tenga, siempre y cuando cumpla con los requisitos que para tal efecto prevé la Ley, a fin de que pueda tenerse como un profesional apto e idóneo, no un empírico; es decir, los requisitos para ser reconocido como un profesional de cada campo en específico y poder desarrollar dicha actividad sin oposición de terceros.

En cuanto al señalamiento de vulneración del artículo 300 de la Constitución, el licenciado Keene Ariano nos dice que el legislador procuró, en virtud de la previsión de que uno de los Magistrados integrantes del Tribunal Administrativo Tributario sea de profesión Contador Público Autorizado, velar porque este cuerpo colegiado esté conformado por personas de reconocida formación académica, idónea y sobre todo, conocedora de la complicada materia fiscal contable, lo cual a su vez confiere certeza, seguridad y confianza a los justiciables, sabiendo que en la dilucidación de sus asuntos participará una persona que por su formación profesional y práctica diaria, tiene experto conocimiento de los mismos, lo cual a su vez, se ve reforzado por la previsión



legal consistente en que los tres Magistrados que integran este Tribunal Administrativo, deben contar con "manejo de la materia tributaria", de conformidad lo disponen los numerales 4 y 5 del artículo 188 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010.



La magister Elizabeth Andrades Cruz, quien actúa en su propio nombre, expone aspectos fáctico-jurídicos que motivaron la creación de Tribunales en diversos países del mundo. Además, elabora una análisis de derecho comparado sobre este tipo de Entes, en cuanto a su composición, en otros países de la región. Y concluye manifestando que, la acción de inconstitucional promovida, sea desestimada, y en consecuencia, se declare la constitucionalidad de las normas impugnadas.

V. CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DEL PLENO

Una vez conocida la posición de la parte actora, la opinión vertida por la Procuraduría General de la Nación, el Pleno de la esta Corporación de Justicia entra analizar sobre la constitucionalidad de las frases censuradas que alega el demandante infringen la Constitución Nacional.

Previo al análisis de rigor, importa subrayar que el Pleno de esta Corte Suprema es competente para conocer y decidir las acciones de inconstitucionalidad que se propongan en contra de las Leyes, Decretos, Acuerdos, Resoluciones y demás actos que por razones de fondo o de forma impugne ante ella cualquier persona, de conformidad con lo que consagre expresamente el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Nacional.

Es importante advertir, que el Tribunal Administrativo Tributario es una entidad especializada en conocer y resolver como instancia administrativa, las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos, sobre las reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, y también para conocer y resolver los recursos de apelaciones que presenten los contribuyentes, por actos o

resoluciones que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o la legislación tributaria aplicable.



Las decisiones de Tribunal Administrativo Tributario se adoptarán por mayoría y de estimarlo necesario, el Magistrado Ponente podrá preparar el proyecto respectivo, convocar a una audiencia al recurrente y a un abogado representante de la Dirección General de Ingresos. Además de la interpretación integral de los artículos 156 y 160, se concluye que el Tribunal Administrativo es un ente independiente dentro del Órgano Ejecutivo, y el Presidente de la República será el superior jerárquico para las decisiones relacionadas con acciones de personal.

De manera que podamos analizar la capacidad de decisión de direcciones o tribunales de la rama administrativa, como es el caso del Tribunal Administrativo Tributario, son consultables las sentencias de 3 de junio de 1993 y 22 de septiembre de 2004, de la Sala Tercera de la Corte Suprema, las cuales al referirse a la potestad sancionadora que en materia de procesos penales aduaneros ostenta la Dirección General de Aduanas, actualmente Autoridad Nacional de Aduanas, esta corporación de justicia expresó:

Sentencia del 3 de junio de 1993:

"...

Por todos los motivos jurídicos expuestos, estimamos que la Ley No. 30 de 1984, ha creado una verdadera jurisdicción independiente de todas las demás, definida, aunque ejercida por la administración estatal u Órgano Ejecutivo.

Esta situación jurídica tan sui-generis, encuentra a su vez su origen desde finales de la década de los 60, y específicamente desde 1968 a raíz del cambio de gobierno que se efectuó en aquellos momentos. Ello respondió al fraccionamiento de la Administración de Justicia, a la necesidad inmediata e imperiosa de flexibilizar los diferentes

estamentos estatales y al interés de agilizar el trabajo del Órgano Judicial, cuya actuación por los ritualismos y formalismos inherentes del proceso ordinario o sumario civil y penal, no correspondía a la vertiginosa reestructuración de la economía nacional.



Así observamos que la doctrina panameña se manifiesta en relación a este tópico, aseverando que se despojó al Órgano Judicial del conocimiento de ciertos aspectos, al asumir el Ejecutivo esta competencia con arreglo a procedimientos especialmente adoptados para estos efectos; como sucedió con las decisiones de Ministerio de Trabajo, las Juntas de Conciliación y Decisión, y el Ministerio de Vivienda y la Dirección General de Aduanas entre otros.

Se trata entonces de la amortización de la función jurisdiccional, que conlleva el fraccionamiento de la administración de justicia como indicamos anteriormente; recayendo ésta disgregación jurisdiccional, que conlleva el fraccionamiento de la administración de justicia como indicamos anteriormente, recayendo ésta disgregación jurisdiccional en funcionarios administrativos, muchas veces de inferior jerarquía "quienes en adición a sus labores ordinarias meramente administrativos (sic), tienen asignadas funciones propias de Tribunales (...) (...) Esto trajo como potestad del citado Órgano del Estado Panameño, viene desde entonces a ser compartida, es decir, ejercida por funcionarios o tribunales separados del Órgano Judicial y más bien, unidos por lazos de dependencia y subordinación, a Órgano Ejecutivo.

..."

Sentencia de 22 de septiembre de 2004:

"...

Por consiguiente, no se trata de un acto administrativo, sino un acto jurisdiccional, dictado por una autoridad administrativa, dentro de un

proceso penal aduanero, en ejercicio de facultades jurisdiccionales

especiales concedidas por la ley para emitir actos jurisdiccionales

este tipo de proceso, por lo que las normas en que se sustenta el

oponente de la apelación, no le son aplicables a este tipo de actos

Al respecto este Tribunal, reiteradamente se ha pronunciado

respecto, explicando que este tipo de actuaciones, pese a

dictada por una autoridad administrativa, no tiene carácter

administrativo, sino jurisdiccional.

..."

La Corte estima que, las decisiones que emita el Tribunal Administrativo Tributario, para resolver las dificultades que se susciten en materia tributaria, se enmarcan en aquellas facultades que pueden denominarse de control administrativo y en el caso en que el administrado estime que no ha obtenido la adecuada y eficaz protección o reparación del derecho subjetivo lesionado, puede acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa, tal como consagra el último inciso del artículo 156 de la Ley 8 de 2010, que preceptúa:

"Las decisiones que dicte el Tribunal Administrativo Tributario agotan la vía gubernativa. El contribuyente podrá recurrir a la vía contencioso – administrativa en la forma prevista en la Ley."

Con respecto a la infracción de los artículos 17 y 32 de la Constitución Política, cuyo análisis efectuamos en forma conjunta, por encontrarse íntimamente vinculados en el concepto de la infracción, no le asistimos el criterio jurídico del recurrente, porque la integración del Tribunal Administrativo Tributario por un Contador Público Autorizado, no violenta el debido proceso, pues en lo administrativo, este principio se reconoce como el derecho del administrado al ser juzgado por una autoridad competente, de conformidad con los trámites legales, a ser oído e interponer los recursos legales que se eslimen convenientes.



proceso, se encuentran establecidos de manera clara en la Ley N° 8 de 2010, tal como observamos en la cita a continuación:



Artículo 162. En caso de estimarlo necesario para mayor entendimiento del caso, el Magistrado Ponente, antes de presentar el proyecto de decisión, de oficio o a petición de parte, podrá convocar a una audiencia con la participación tanto del recurrente, como de un Abogado representante de la Dirección General de Ingresos. Será obligatorio que a dicha diligencia asistan los demás Magistrados del Tribunal.

Durante la audiencia regulada por este artículo, las partes expondrán oralmente su caso, en alegatos no mayores de una hora cada uno, los cuales podrán ser interrumpidos por los Magistrados para la realización de preguntas y aclaración de puntos concretos, los cuales deberán ser respondidos en el acto, dentro del mismo tiempo previsto.

La audiencia antes mencionada será grabada por medios electrónicos o digitales y será transcrita por un funcionario del Tribunal, a costas de la parte recurrente. La realización de la transcripción de la audiencia no es requisito previo para que se dicte la decisión en el Tribunal Administrativo Tributario, pero no podrá enviarse el caso al conocimiento de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, a menos que también se envíe la transcripción de la audiencia y la copia reproducible del audio de esta, en el soporte electrónico o digital más conveniente para la Corte.

Una vez notificada a las partes, la celebración de la audiencia regulada por este artículo no será suspendida por ningún motivo atribuible a la parte recurrente, pudiendo realizarse con la sola asistencia de una de las partes. El Tribunal Administrativo Tributario

podrá suspender la celebración de la audiencia por motivos propios

de la actuación del Tribunal.

La celebración de la audiencia regulada por este artículo, es sin perjuicio del derecho que tienen las partes de presentar un alegato escrito final del caso, dentro de los términos previstos en el procedimiento. La no asistencia a la audiencia no impide el derecho de presentar el alegato escrito final."



Artículo 163. Las decisiones del Tribunal Administrativo Tributario se adoptarán por mayoría y se notificarán a los interesados en la forma establecida en el Procedimiento Fiscal Ordinario establecido en el Código Fiscal."

Artículo 164. La tramitación de los recursos de apelación, sometidos a la consideración del Tribunal Administrativo Tributario, se llevará a cabo, conforme las normas establecidas en el Procedimiento Fiscal Ordinario, establecido en el Código Fiscal y en los vacíos que tenga dicho procedimiento se aplicarán las normas del Proceso Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000."

Como se puede observar en las precitadas normas que crean el Tribunal Administrativo Tributario, se otorgan todos los elementos que garantizan el debido proceso al señalar los mecanismos por los cuales los contribuyentes pueden recurrir ante esta instancia para velar, en un ente administrativo independiente, el ejercicio de sus derechos como contribuyente; por tanto, no podemos estar de acuerdo con la parte demandante al establecer que por formar parte un Contador Público Autorizado como parte de este ente administrativo colegiado, se vulneran las garantías fundamentales de los asociados; es decir, no quedan protegidos los derechos de los contribuyentes.

la Sentencia de 18 de marzo de 1999, dictada por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, señala lo siguiente:

Sentencia de 18 de marzo de 1999:

“...

La Corte Suprema ha dejado sentado en innumerables fallos que la garantía constitucional del debido proceso, contenida en el artículo 32 de la Constitución Nacional constituye una institución instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a las partes en todo proceso – legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones injustificadas oportunidad razonable de ser oídas por un tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones de la parte contraria, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las aportadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conforme a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos.

Es cierto que existen notorias diferencias entre proceso judicial u procedimiento administrativo. En el primero un juez imparcial decide sobre pretensiones que formulan las partes, mientras que el segundo se refiere a las formalidades que se siguen en la Administración Pública para la elaboración de los actos administrativos. GUY ISAAC, al precisar el objeto del procedimiento administrativo no contencioso como la “reglamentación de la operación de emisión del acto administrativo en conjunto” añade que aquel debe ser definido como el “conjunto de reglas relativas al procedimiento de elaboración del acto, a su forma y a su publicidad, así como a su



cuestionamiento" (Citado por ALAN R. BREWERCARIAS, R. del procedimiento administrativo. Madrid, Editorial Civitas, 1990, págs. 29 y 30).



..."

La parte actora alega que las frases censuradas, violentan el artículo 40 y 300 de la Constitución Nacional, al establecer que el Contador Público Autorizado al formar parte de este ente administrativo colegiado, no tiene la idoneidad y competencia para el ejercicio del cargo. Esta Corporación de Justicia no comparte lo alegado por parte actora, debido a lo siguiente:

El artículo 40 de la Constitución regula la garantía fundamental del ejercicio libre de la una profesión u oficio, lo cual no existe relación alguna con la discusión de la constitucionalidad de las normas citadas, en vista que ninguna de ellas impide el ejercicio de una profesión u oficio.

Con respecto al artículo 300 de la Constitución Nacional, esta Corporación de Justicia considera que no existe violación alguna, ya que no observa ningún tipo de infracción al ejercicio del cargo a los servidores públicos por razón de raza, sexo, religión o creencia y militancia política.

Habida cuenta de lo anterior, es importante señalar las facultades de esta entidad, para entender la función del mismo dentro del proceso administrativo tributario y la vía gubernativa. Por ello el artículo 156 de la Ley 8 de 2010, preceptúa lo siguiente:

"Artículo 156. Se crea el Tribunal Administrativo Tributario como ente independiente dentro del Órgano Ejecutivo, especializado e imparcial, que tendrá su sede en la ciudad de Panamá y jurisdicción en toda la República.

El Tribunal Administrativo Tributario tendrá competencia para:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel

210
nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones; así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva.



2. Conocer y resolver de los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.
3. Conocer y resolver de los recursos de apelación contra los actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes y de los responsables.
4. Resolver los recursos de apelación que presenten los contribuyentes contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o demás legislación tributaria aplicable.
5. Resolver en vía de apelación las tercerías, excepciones e incidentes que se interpongan con motivo del procedimiento del procedimiento de cobro coactivo cursado ante la Dirección General de Ingresos.
6. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzguen necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria.
7. Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

Las decisiones que dicte el Tribunal Administrativo Tributario agotan la vía gubernativa. El contribuyente podrá recurrir a la vía contencioso-administrativa en la forma prevista en la ley. (El resalto y subrayado es nuestro)



La cita anterior, nos permite estudiar y analizar con mejor claridad la función de esta entidad administrativa, dentro del proceso administrativo tributario, de manera que, jurídicamente, permite entender la composición por la cual el legislador estableció esta entidad.

Siguiendo el mismo orden de ideas, ha quedado evidente que el Tribunal Administrativo Tributario es un ente administrativo que ve en segunda instancia todos los procesos en materia tributaria proferidas por la Dirección General de Ingresos y sus dependencias que, inicia y deciden frente a los contribuyentes. Por ello, no existe duda alguna de la relación estrecha que existe entre las normas de carácter tributario con respecto a las normas contables; en consecuencia, siempre se hace necesario el carácter interdisciplinario de los profesionales que forman parte del Tribunal Administrativo Tributario, tal cual ha quedado consignado en la Ley que lo creó. Inclusive, con esta relación interdisciplinaria, se garantiza en la vía gubernativa, una mayor claridad técnica en materia tributaria y fiscal, al contar con un profesional de las ciencias contables que, de acuerdo con la Ley N° 57 de 1 de septiembre de 1978, por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado, entre alguna de sus atribuciones, establece en su artículo 1 de dicha reglamentación, lo siguiente:

Artículo 1. Son actos propios del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información relacionada con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural, información cuantitativa, en términos monetarios, de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, y de los hechos económicos que las afectan y, de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas."

El inciso h del mismo artículo, señala:

219

"h) Refrendo a las declaraciones del impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas, en cualesquiera de los casos siguientes:



- (i) Cuando se trate de personas naturales y jurídicas que dediquen a actividades de cualquier índole cuyo capital mayor de cincuenta mil balboas (B/50,000.00) y,
- (ii) Cuando se trate de personas naturales y jurídicas que tengan un volumen anual de ventas o ingresos brutos mayores de cincuenta mil balboas (B/50,000.00)
- i) Todos aquellos actos en los que se requiere de la certificación o refrendo de informes, exposiciones y constancia de índole contable y financiera por parte de un Contador Público Autorizado conforme a las leyes especiales.
- j) Todos aquellos otros actos que se consideren como propios de la profesión de contabilidad, por la Junta Técnica de contabilidad."

Aprecia este Máximo Tribunal de Justicia, que la guarda de la legalidad de estos actos administrativos emitidos por la Dirección General de Ingresos, y en segunda instancia por el Tribunal Administrativo Tributario, sigue en tutela de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de esta Corporación de Justicia.

En atención a todo lo externado por esta Magistratura, no podemos consentir el alegato esgrimido por la parte actora, al señalar que es función del citado Tribunal velar por la legalidad de los actos administrativos emitidos por la Dirección General de Ingresos ya que, esta función no se encuentra establecida en el artículo 156 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, antes citado.

No obstante lo anterior, esta Corporación Judicial se hace eco de lo señalado por el Procurador General de la Nación, en su Vista N° 22 de 29 de septiembre de 2011, cuando nos dice que:

En atención al principio del ordenamiento jurídico de conformidad con la Constitución y dado que el recurrente citó como inconstitucional el artículo 158 de la Ley 8 de 2010, este Despacho advierte que la frase: "por nacimiento" inserta en esta excerta legal, es contraria al artículo 300 de la Constitución Política.



En efecto, luego de una revisión de las sentencias del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, me permito concluir que el artículo 300 de la Constitución Política establece que: "Los servidores públicos serán de nacionalidad panameña..."; por consiguiente, la frase "por nacimiento", contenida en el numeral 1 del artículo 158 de la Ley 1 (sic) del 2010, añade exigencias que no contempla nuestro Estatuto Fundamental, porque basta ser de nacionalidad panameña para ejercer un cargo público.

...

Por lo expuesto, considero que la exigencia del numeral 1 del artículo 158 de la Ley 8 de 2010, que establece como requisito para ser miembro del Tribunal Administrativo Tributario, ser panameño o panameña por nacimiento, contraviene el artículo 300 de la Constitución Política, toda vez que nuestra Carta Magna establece, en relación con la materia de la nacionalidad panameña, que ésta puede ser adquirida mediante nacimiento, por naturalización o por adopción, de manera que la frase citada, contraviene el artículo 300 constitucional, porque establece requerimientos que no contempla nuestra Carta Magna."

En consecuencia, la Corte advierte que el numeral 1 del artículo 158 de la Ley N 8 de 2010, que establece como requisito para ser miembro del Tribunal Administrativo Tributario, ser panameño o panameña por nacimiento, contraviene el artículo 300 de la Constitución Política

