

12 de abril de 1996.

Honorable Legislador  
**ELIAS CASTILLO**  
Presidente de la Comisión Permanente  
de Hacienda Pública, Planificación y  
Política Económica de la Asamblea  
Legislativa  
E. S. D.

Estimado Legislador:

Como respuesta a su atenta Nota S/N, fechada el 6 de febrero pasado, mucho nos place brindarle nuestra opinión con respecto a los dos Proyectos de Ley referentes al Procedimiento Fiscal y Código Tributario, en ocasión de los próximos debates en esa Augusta Cámara.

En términos generales, observo que ambos instrumentos constituirán un valioso aporte al proceso de modernización del Estado panameño en el cual está denodadamente empeñado el Gobierno Nacional, con el fin de darle uniformidad y coherencia a nuestro sistema tributario, tanto en su parte sustantiva (derechos y deberes de la Administración Tributaria y los particulares) como en su parte procesal. De ambos proyectos abordamos, a continuación, los aspectos que nos parecen más destacados por su novedad e importancia.

I. Proyecto de Ley No. 3 "Por el cual se instituye el Procedimiento Fiscal".

1. La Defensoría Fiscal: Es un organismo administrativo separado de la Administración Tributaria Activa, cuyo propósito es defender los "intereses fiscales" en los procesos administrativos, y asumir las atribuciones que actualmente ejerce el Ministerio Público en los asuntos penal-tributarios (defraudación fiscal, defraudación aduanera, contrabando o faltas aduaneras graves). Sus miembros son de libre nombramiento y remoción por parte del Organismo Ejecutivo (Cfr. Arts. 142 y 144).

2. Tribunal Tributario: Institución que pese a estar adscrita orgánicamente al Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda y Tesoro, gozará de independencia en el cumplimiento de

sus funciones. Tendrá jurisdicción en toda la República y no forma parte del Organismo Judicial. Toca a este Tribunal la revisión en la vía gubernativa de las decisiones adoptadas por las Direcciones Generales; igualmente, los procesos penal aduaneros adelantados en este organismo, que serán impugnables ante lo contencioso administrativo previo cumplimiento de ciertos requisitos. Vale recordar que, anteriormente, esta oportunidad de accionar ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia no la tenían los justiciables, entre otras razones, por la consideración de que la Administración al sancionar estaba ejerciendo funciones jurisdiccionales, que por tanto escapaban de la competencia de lo contencioso administrativo. Es, esencialmente, un tribunal de segunda instancia, cuya atribución está expresamente señalada en el artículo 156 del Proyecto. Sus 3 miembros y suplentes son nombrados por el Ejecutivo por un período fijo de seis años prorrogables, y no pueden ser depuestos ni suspendidos, sino por la comisión de delito doloso o manifiesta incompetencia en el ejercicio de sus funciones (Art. 150).

Con respecto a estos cargos considero que los emolumentos que perciban tanto los Defensores Fiscales como los Jueces del Tribunal Tributario han de ser fijados por la Ley, ya que en el artículo 143 del Proyecto No. 3, se establece ese mandato para el Defensor Fiscal y personal de la Defensoría Fiscal, mientras que para el "Juez Tributario" y personal administrativo sus emolumentos, a tenor del artículo 153, serán fijados a través del Organismo Ejecutivo mediante Decreto Ejecutivo.

3. Derogatoria del principio "solve et repete": Una vez rija la Ley, quedará eliminada la obligación de los contribuyentes de consignar, en calidad de depósito, las sumas que adeuden al fisco para poder acudir a la jurisdicción contenciosa a dilucidar la legalidad de los actos acusados. Esta exigencia actualmente está consagrada en el artículo 49 de la Ley 135 de 1943. A nuestro juicio debe mantenerse la derogatoria de este principio, porque los intereses de la Administración están resguardados con la creación de un tribunal de instancia que vele por el cumplimiento de las normas tributarias.

4. Extensión del término para el silencio administrativo: Aquí llamamos la atención, pues nos parece que debe ser objeto de una disminución el término para el silencio administrativo, ya que esta figura, según el Proyecto, cuenta con un período de cuatro meses para que se produzca (Art. 59), lo que extiende en dos meses más el término que contempla el régimen contencioso administrativo vigente; pero eso no es lo destacable sino que una vez vencido ese "lapso de tiempo", sin que la Administración se haya pronunciado expresamente, debe reputarse negada la petición, y el interesado puede proceder a interponer los recursos respectivos en la propia vía administrativa, los cuales son: el de reconsideración, ante la entidad administrativa que emitió el acto, y el de apelación para

ante el Tribunal Tributario (Art. 72). Es renunciable el recurso de reconsideración. A través de estos medios de impugnación se agota la vía gubernativa, además de los otros supuestos que contempla el artículo 68 del comentado proyecto.

Opinamos que si no se mantiene el término de dos meses para el silencio administrativo, sugerimos que sólo se aumente un mes para que éste se configure por razones de celeridad en las actuaciones administrativas.

5. Se reconoce la consulta tributaria: La consulta puede ser formulada por quien tenga un interés personal y directo sobre la aplicación de cualquier disposición tributaria relativa a una situación de hecho concreta y actual (Art. 88); también pueden solicitar opinión las entidades representativas de actividades económicas, colegios y asociaciones profesionales y las entidades públicas. La respuesta deberá ser evacuada en 30 días, salvo causas justificadas. Este mecanismo ya estaba contemplado en el Decreto 170 de 1993, reglamentario del impuesto sobre la renta; pero, ahora, adquirirá mayor relevancia al ser instituido por vía de Ley.

Esta facultad de la Administración Tributaria de emitir opiniones sobre los temas indicados es reflejo de la especialidad del organismo emisor en dicha materia, tal cual, por ejemplo, sucede con el Ministerio de Trabajo y Bienestar Social, que interpreta, a través de Notas, las disposiciones del Código de Trabajo, en razón del correcto cumplimiento de las normas laborales.

6. Contiene el procedimiento sancionador: Dicho trámite es para aplicar las normas en caso de infracciones de las leyes penales aduaneras (faltas, contrabando, defraudación aduanera y defraudación tributaria). Interviene en la etapa sumarial la Defensoría Fiscal con auxilio de la Administración respectiva. Este procedimiento puede ser iniciado de oficio o por denuncia fundamentada, y debe observarse los principios de economía procesal, celeridad, eficacia, simplificación de trámites, ausencia de formalismo, publicidad e imparcialidad con respeto del derecho de iniciativa y defensa del acusado (Arts. 98, 100).

Por meritorias razones de certeza y seguridad jurídica, se seguirán los principios de tipicidad, culpabilidad e imputabilidad del Código Penal, en cuanto sean compatibles con la materia tributaria; además de la proporcionalidad entre la acción u omisión cometida y la sanción aplicable (Art. 107). Esto es un verdadero acierto.

7. Mediante el Título VI del Proyecto se mantiene la facultad

de imperio que se identifica en la jurisdicción coactiva que será ejercida por las Administraciones Regionales (en calidad de Juez), y teniendo como parte ejecutante a la Dirección General de Ingresos. Dicho cobro causará, a favor del Tesoro, un recargo adicional de 20%.

Se mantiene la prohibición de condena en costas que contempla el Código Judicial (Art. 1801), salvo aquellos gastos estrictamente necesarios para la tramitación, excluyéndose los superfluos o inútiles y los que no se comprueben con la correspondiente factura.

Merece particular atención la redacción del artículo 111 del Proyecto No. 3 porque ante una deuda a favor del Fisco liquidada y de plazo vencido, o sea, que constituye título ejecutivo, se ordenará la notificación del embargo al contribuyente o dueño actual de los bienes; y sólo se le permitirá hacer uso de dos excepciones, que son: la de pago y prescripción de la obligación. A mi juicio, ello limita el derecho de defensa del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, si tiene otras excepciones a su favor como pueden ser la transacción, condonación, cosa juzgada y otras contempladas en las Leyes, con virtud de impedir, extinguir total o parcialmente la pretensión o modificarla. Esta regla (limitativa) únicamente la contempla el Código Judicial vigente en los casos de procesos ejecutivos hipotecarios por cobro coactivo, en los que el deudor ha renunciado previamente, en la escritura de hipoteca, a los trámites del juicio ejecutivo, lo cual es permitido a tenor del artículo 1602 del Código Civil, e implícitamente reconocido por el artículo 1768 del Código Judicial.

Me parece, pues, que en este aspecto recalcado debieran ampliarse el número de excepciones que puede oponer el ejecutado en defensa de sus derechos y establecer el término procesal en el cual pueden presentarse válidamente, como lo señalan, por ejemplo, el propio artículo 1768 y el 1706 del Código Judicial.

8. El Proyecto suprime la competencia de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia para conocer y resolver las apelaciones, incidentes, excepciones y nulidades en este tipo de proceso: Debe entenderse que esta derogatoria sólo se refiere a la jurisdicción coactiva ejercida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro (a través de las Administraciones Regionales), porque en lo que atañe a las demás instituciones estatales que detentan esta potestad por causa de su Ley Orgánica o Ley especial, la Sala mantiene esa competencia contenida en el artículo 98, numeral 4, del Código Judicial.

Por otra parte, nos parece que sería recomendable que el artículo 112 del Proyecto, que enuncia los bienes que pueden ser embargados, debe hacer la salvedad respecto de aquellos que están

excluidos expresamente por la Ley y la Constitución de esa medida precautoria (la Constitución, por ejemplo, sustrae al patrimonio familiar -Art. 58-); lo propio hacen el Código de la Familia, Art. 475, y el Código Agrario, Art. 177. Una solución sería que dicho artículo, al ser "reformado", hiciera referencia expresa al artículo 1647 del Código Judicial, para evitar en el futuro probables dudas, pues el referido artículo 112 del Proyecto No. 3, es tan genérico, que en su parte final dispone que serán objeto de embargo "cualquier otro -bien- que sirva para satisfacer la deuda tributaria". Este artículo, repetimos, debiera remitir, si es que no lo consagrarse expresamente en su texto, al Código Judicial en el tema comentado, como lo hace al abordar las medidas cautelares y el procedimiento de allanamiento (Cfr. Arts. 119 y 120).

9. El Proyecto analizado establece, en fin, de forma clara, las atribuciones y delimitaciones de la Administración Tributaria, a quien toca el reconocimiento, liquidación y recaudación de los tributos nacionales (Arts. 126-128).

## II. Proyecto de Ley No. 38 "Por el cual se expide el Código Tributario".

Este instrumento, al igual que el anterior, reviste gran trascendencia, porque al normarse en forma trasparente los principios que rigen la facultad de imperio en haber del Estado para establecer tributos, se obtiene a la vez, la debida racionalización de esa potestad, que es crucial en toda sociedad organizada y civilizada como la nuestra para acopiar los recursos monetarios destinados a atender los fines del Estado, esencialmente, los servicios públicos.

Del análisis del Proyecto se desprende esta finalidad superior, y la misma se intenta realizar creando un instrumento que garantice la tributación del sujeto pasivo, sobre la base de un hecho generador previamente establecido por Ley, que más que identificar el impuesto, tasa o contribución especial de que se trate, fundamentalmente el Código intenta, repetimos, delimitar los principios que regulan esa formulación jurídica. Por esto el Proyecto sigue el criterio de consignar las reglas generales sobre los tributos, tocando a las leyes especiales crear cada tributo en particular. Esta modalidad es la seguida por la mayor parte de los países latinoamericanos, como bien se anota en la Exposición de Motivos. Se dejará así atrás la modalidad que sigue nuestro actual Código Fiscal (Ley 8 de 1956) de incorporar en un solo instrumento jurídico todos los tributos en vigor.

Además de lo señalado se pueden destacar los siguientes aspectos del documento analizado:

1. El Proyecto sólo recoge la materia concerniente a los tributos; no se refiere a ingresos públicos no tributarios, así como lo concerniente al gasto y presupuesto público.

2. Al aprobarse el mismo quedarán derogadas algunas disposiciones del Código Fiscal, mencionadas expresamente en el artículo 88, o implícitamente, en caso de contradicción. La estructura de cada tributo en particular se regirá por la Ley que lo crea. A falta de disposición expresa en el Código supletoriamente se aplicarán las normas contenidas en leyes especiales.

3. Incorpora los principios de legalidad tributaria, igualdad de las partes y tutela jurisdiccional, reconocidos por nuestra Constitución (Arts. 18, 31, 48, 153, numeral 10, y 203, numeral 2). Del Proyecto son consultables los artículos 2, 3, 5, 16, 36, 49 y 57 sobre el principio de legalidad. Así tenemos que como emanación del principio de igualdad jurídica de las partes (Administración Tributaria y Contribuyente) debemos concebir la eliminación del "solve et repete" (Cfr. la opinión de VALDES COSTA. Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 17 y 18).

4. El Código será aplicable a los tributos nacionales, se excluye los tributos aduaneros (materia que es sumamente variable) y los municipales; tan solo podrá eventualmente aplicarse de forma supletoria (Art. 1).

5. Se contempla la tutela jurisdiccional y en cuanto a la protección de los derechos individuales son mencionables los artículos 8, 9, 25 y 50.

#### 6. Aspectos novedosos:

a) Se regula la potestad de la Administración para determinar de oficio la deuda tributaria (Arts. 40-44).

b) Se da cabida a la responsabilidad de administradores, sucesores, representantes y mandatarios (Arts. 27, 28 y 79).

c) Reconocimiento de la compensación, confusión y declaratoria de incobrabilidad de la deuda como medios de extinción de la obligación tributaria (Secciones segunda, tercera y quinta del Capítulo VI, Título II).

d) Regulación de los arreglos de pago (Art. 50). Este punto se complementa con el artículo 140 del Proyecto No 3, antes analizado, que permite este tipo de arreglo para el pago de tributos u obligaciones en general en partidas periódicas, siempre

que queden debidamente asegurados los intereses fiscales.

e) Se establece la transacción como medio para evitar controversias (Arts. 65 y 66).

f) Se clasifican las infracciones tributarias en simples, graves y defraudación (Art. 73).

Una observación que nos parece que es importante señalar dice relación con el artículo 45 del Proyecto No. 38 que se refiere a la determinación o liquidación adicional de un impuesto a cargo del sujeto pasivo. Resulta que el artículo 165 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que reglamenta el impuesto sobre la renta, contiene la llamada determinación adicional de este impuesto cuando de las investigaciones realizadas se desprenda que la suma adeudada en ese concepto, es mayor a la declarada; liquidación adicional que se hace mediante resolución debidamente fundamentada y a tenor del artículo del Decreto mencionado "deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha en que el contribuyente presentó la declaración y será notificada dentro de igual término en la forma prevista en la Ley". Lo que merece resaltarse es que el artículo 45 del Proyecto que analizamos repite dicha norma manteniendo esa redacción que ha sido en la práctica objeto de discrepancia entre la propia Administración Tributaria y los contribuyentes, quienes al demandar ante la Sala Tercera el cobro adicional de impuestos, alegan que el término de tres años para que la Administración pueda efectuar válidamente ese alcance o liquidación adicional es el mismo para también hacer la notificación personal (o por edicto, si no fuere posible la primera) al contribuyente. El problema radica en que si se trata de dos términos de tres años cada uno, el primero para realizar el alcance y el segundo para notificar la resolución respectiva, o si por el contrario ese lapso es común.

La jurisprudencia reciente se inclina a señalar que se trata de un solo término en que la liquidación adicional debe hacerse y notificarse (Cfr. Sentencia de 18 de mayo de 1995, Sala Tercera). Entre otras consideraciones, ha expuesto la Corte, que ello se fundamenta en que "no debe interpretarse extensivamente el artículo 720" del Código Fiscal que es la norma reglamentada en esta materia por el artículo 165 del Decreto 170.

A nuestro juicio, tal como está redactado el artículo 45 del Proyecto puede ocasionar que persista la ambigüedad en la interpretación por lo que la expresión "dentro de igual término" (o sea dentro de los tres años), pudiera sustituirse por "dentro de ese mismo término", para que no haya duda, si eso es lo que se desea, de que la Ley habla de un período o plazo común. Ahora bien, este asunto es cuestionable si tenemos en cuenta que el

período de prescripción para determinar la obligación y exigir su pago prescribe a los siete años y no a los tres años (Ver Arts. 60 del Proyecto y 737 del Código Fiscal).

Como colorario reiteramos que la aprobación de ambos instrumentos no sólo redundará en beneficio del actual sistema tributario, sino en la continuidad del Plan de Modernización del Estado, de cuyo cuerpo, a no dudarlo, es pieza importante la adecuación del ordenamiento jurídico a las necesidades y exigencias que renovadamente impone la realidad.

En fin, como toda obra humana, los documentos estudiados son perfectibles, y en vista de ello, su eficacia y deficiencias sólo podrán determinarse en la práctica, aunque, en la medida de lo posible, reseñamos algunos aspectos y observaciones que creemos podrían ser reformulados para así contribuir y responder a tan amable deferencia del Presidente de la Comisión para con la Procuraduría de la Administración.

**LCDA. ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER**  
Procuradora de la Administración

17/AMdeF/cch