



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 13 de noviembre de 2020
C-126-20

Licenciado

Pablo De Gracia Tejada

Director General de Ingresos del
Ministerio de Economía y Finanzas
Ciudad

Referencia: *Consulta sobre la interpretación del artículo 299 de la Ley N° 76 de 13 de febrero de 2019, Que Aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.*

Estimado Señor Director General:

Tengo a bien dirigirme a usted en ocasión a dar respuesta a la Nota N° 201-01-0242-DGI de 2 de octubre de 2020, recibida en este despacho el día 14 del mismo mes, sobre la ***interpretación del artículo 299 de la Ley N° 76 de 13 de febrero de 2019, Que Aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.***

Esto se ejecuta con fundamento en el artículo 220, numeral 3 de la Constitución Política de la República de Panamá, desarrollado en el artículo 6, numeral 1 de la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000, “*Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales*”.

Su interrogante, de acuerdo a la mencionada nota, consiste de dos partes, a saber:

1. ¿Cuál es el concepto de error material, aritmético, o de hecho?, ¿a qué situaciones concretas puede aplicarse? y ¿Cuáles son los efectos jurídicos de su reconocimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 299 del CPT?
2. ¿En qué momento procesal puede reconocerse un error material, aritmético, o un error de hecho por parte de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo al CPT?

I. Contestación de la Procuraduría de la Administración.

Ante esta interrogante de naturaleza compuesta, el criterio de esta Procuraduría es que las definiciones de error material, aritmético y de hecho, se encuentran en el Derecho Comparado, siendo todas en cuanto a su ejecución, de acuerdo al Código de Procedimiento Tributario, susceptibles del mismo procedimiento ante la Autoridad Tributaria, no obstante, sus diferencias conceptuales, siempre y cuando no medie prescripción o caducidad, pudiendo actuar la Institución de oficio en cualquier momento y, a petición de parte, donde en el caso de aprobarse la solicitud y comunicarlo a la unidad administrativa correspondiente, ésta procedería de inmediato con las correcciones.

De este modo, el “reconocimiento” del error debería estar contenido tanto en la aprobación, como en la comunicación de la corrección respectiva.

Dicho lo anterior, procedemos al sustento de la posición arriba vertida.

II. Primera pregunta. ¿Cuál es el concepto de error material, aritmético, o de hecho?, ¿a qué situaciones concretas puede aplicarse? y ¿Cuáles son los efectos jurídicos de su reconocimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 299 del CPT?

1. Contexto del artículo citado dentro del Código de Procedimiento Tributario.

El texto del artículo en consulta es el siguiente:

“Artículo 299. Rectificación de errores. La Administración Tributaria rectificará en cualquier momento los errores materiales, aritméticos o de hecho, siempre que no hubiera caducidad o pérdida de competencia por la prescripción. La rectificación podrá adoptarse de oficio o a instancia del interesado. En este último caso, si la petición de rectificación es desestimada, podrá ser impugnada mediante el procedimiento a que se refiere el artículo 176”.

Ley 76 de 13 de febrero de 2019, Que Aprueba el Código de Procedimiento Tributario de Panamá, tiene ocho títulos, encabezados por un título preliminar.

La disposición objeto de la consulta se ubica en el Título VI, denominado “*Procedimientos de Revisión de Actos Tributarios*”, dentro del Capítulo 1, a su vez denominado “*Procedimientos Especiales de Revisión*”. Clarificándose de lo anterior que el contexto de la norma es adjetivo y especial, dándose en este la “*Rectificación de Errores*”.

El Código no define a la “revisión” en sí misma, como procedimiento especial, pero sí contiene disposiciones que definen que la revisión aquí tratada no tiene relación con el Recurso Extraordinario de Revisión Administrativa¹.

Sin embargo, el artículo 17 del mismo Código de Procedimiento Tributario expresa que en cuanto a la “*Aplicación de la analogía en procedimientos*”, que “*Solamente será admisible la aplicación de la analogía para llenar vacíos en materia procedimental, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de Procedimiento Administrativo General que rige en la República de Panamá*”, lo que hace a la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, supletoria del mencionado Código.

Lo anterior, descarta el tratar de definir el concepto de los “*Procedimientos Especiales de Revisión*” del Código de Procedimiento Tributario a la luz del contenido de la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000, “*Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales*”.

¹ El artículo 303 del Código de Procedimiento Tributario establece que “*En este procedimiento especial tributario no cabe el recurso de revisión administrativa*”.

El Código otorga al término de “revisión” un uso indistinto, tanto para la revisión de expedientes por parte de los usuarios (artículo 96), como por parte de los funcionarios ante diferentes circunstancias que contemplan sus labores (artículos 176 y 381).

Se colige entonces que la definición que se le otorga al vocablo “*revisión*” que nos ocupa en este Código, es la de la propia de la Real Academia Española de la Lengua, es decir: “*Someter algo a un nuevo examen para corregirlo, enmendarlo o repararlo*”².

A propósito del significado de las palabras, el Capítulo III del Título Preliminar del Código Civil de la República, denominado “Interpretación y Aplicación de la Ley”, en su artículo 10, dirige hacia lo siguiente: “*Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido para ciertas materias, se les dará en estos casos su significado legal*”.

La otra parte de la construcción contextual del artículo tratado, es el vocablo “*Especial*”, pues como ya fue observado, el capítulo al que pertenece el artículo 299 del Código de Procedimiento Tributario se denomina “*Procedimientos Especiales de Revisión*”.

Así las cosas, la Real Academia Española de la Lengua, determina tal palabra como: “*...lo que se diferencia de lo común o general*”³, lo cual es compatible con un tipo de *revisión* que se ejecuta más allá de aquella que se realice por parte de un usuario, dados los cometidos inherentes a la palabra *revisión* que también fueron presentados arriba, que se definen como “*Un nuevo examen, para corregir, enmendar o reparar*”.

El mismo artículo 299, denominado “*Rectificación de Errores*”, remite adjetivamente también al artículo 176, a su vez llamado “*Solicitud por error evidente matemático o aritmético, imputación de créditos o débitos en la cuenta corriente*”.

2. Sentido jurídico de las palabras empleadas en el artículo citado.

Los errores a los que nos referimos en este apartado, así como en todo este escrito, son diferentes a los llamados *errores probatorios*, propios del ámbito procesal⁴.

Los errores materiales, aritméticos o de hecho son los que la Administración Tributaria puede rectificar.

² <https://dle.rae.es/revisar>

³ <https://dle.rae.es/especial?m=form>

⁴ “Los errores probatorios son dos: error de hecho en cuanto a la existencia de la prueba y error de derecho en cuanto a la apreciación de la prueba. (o. u.). Error de hecho sobre la existencia de la prueba, se entiende el desconocimiento del medio o elemento probatorio, el ignorarlo o dar por existente un elemento probatorio que no obra en el expediente. El error de derecho, en cambio recae sobre la valoración de la prueba”. FÁBREGA, Jorge. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Plaza & Janés. Bogotá, 2003. Página 442.

Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, se entiende por “*error material*” a un “*Error involuntario fácilmente comprobable, como el error ortográfico o numérico en relación con nombres, fechas u operaciones aritméticas*”⁵.

De acuerdo a la misma fuente, un error aritmético es “*...un error de cálculo de dinero en supuestos de cumplimiento de obligaciones, liquidaciones, sanciones, costas o responsabilidad, pero también puede referirse al cómputo de méritos de un concursante o licitador conforme al baremo establecido, o al cálculo del aprovechamiento urbanístico, etc. El error aritmético, que ha de probarse fácilmente pues en otro caso nos encontraríamos ante otro tipo de error, se considera error material subsanable, siempre que se utilicen las vías legales adecuadas para la revisión de actos, contratos o sentencias en que se contiene el error. En el Código Civil Argentino: “El error de cálculo no da lugar a la nulidad del acto, sino solamente a su rectificación, excepto que sea determinante del consentimiento*”⁶.

El error de hecho, ‘por su parte, “*...debe combatirse por medio de la prueba necesaria practicada conforme a los requisitos legales según el tipo de procedimiento. Los hechos contenidos en las diligencias de inspección y aceptados por el obligado tributario objeto de procedimiento, así como sus manifestaciones, “se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por estos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho*”⁷.

El ya observado, artículo 299 del Código de Procedimiento Tributario sostiene, en cuanto a la Rectificación de errores, que la Administración Tributaria rectificará en cualquier momento los errores arriba definidos (materiales, aritméticos o de hecho).

Según este artículo, la Administración puede proceder a rectificar sin restricción alguna relativa al momento, todo el espectro de errores arriba definidos, teniendo como única limitante el que “*no hubiera caducidad o pérdida de competencia por la prescripción*”.

El artículo señala que “*La rectificación podrá adoptarse de oficio o a instancia del interesado*”, siendo en este punto, afín a lo a su vez establecido en la también mencionada norma supletoria⁸. En este caso, de ser originada la rectificación en una petición, la norma dice que: “*...si la petición de rectificación es desestimada, podrá ser impugnada mediante el procedimiento a que se refiere el artículo 176*”.

5

<https://dpej.rae.es/lema/error-material#:~:text=%C2%ABPor%20error%20material%20se%20entiende,con%20toda%20certeza%2C%20de%20propio.>

⁶ <https://dpej.rae.es/lema/error-aritm%C3%A9tico>

⁷ <https://dpej.rae.es/lema/error-de-hecho>

⁸ De acuerdo al artículo 64 de la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000, “Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales”, “*La iniciación de los procesos administrativos puede originarse de oficio o a instancia de parte interesada. La iniciación ocurre de oficio cuando se origina por disposición del despacho administrativo correspondiente; y a instancia de parte cuando se accede a petición, consulta o queja de la persona o personas que sean titulares de un derecho subjetivo o de un interés legítimo*”.

Siendo pertinente la reproducción de este artículo, tenemos lo siguiente:

“Artículo 176. Solicitud por error evidente matemático o aritmético, imputación de créditos o débitos en la cuenta corriente. En los casos en los que el contribuyente estime que existe un error matemático o de imputación de créditos o débitos en su cuenta corriente, presentará ante la Dirección General de Ingresos una solicitud acompañada de los documentos y las explicaciones en las que fundamenta la existencia del error.

Una vez recibida la solicitud, se procederá a su revisión por parte de la unidad administrativa asignada a tales efectos, la cual deberá aprobar o desaprobado la solicitud en un término no mayor de sesenta días calendario.

Cuando la solicitud sea aprobada, se cursará comunicación a la unidad administrativa correspondiente para que proceda a ejecutar las correcciones, inoída parte. En caso contrario, se notificará al contribuyente la negativa, quien podrá presentar los recursos a partir de dicha notificación, de conformidad con las demás disposiciones de este Código, al igual que se entenderá negada dicha corrección si la Administración Tributaria no se pronuncia en un lapso de sesenta días calendario”.

Así las cosas, podemos manifestar que el legislador ha dispuesto que el espectro posible de errores, desde los fácilmente subsanables, como los materiales y aritméticos, hasta los que por definición en el Derecho Comparado, requieren de pruebas y procedimientos especiales.

De la misma forma, el Código de Procedimiento Tributario, en el artículo bajo análisis, hace distinción entre la rectificación de oficio y aquella que es resultado de una petición.

El artículo ordena que la Administración tributaria rectificará “...siempre que no hubiera caducidad o pérdida de competencia por la prescripción”. Lo anterior condiciona y limita los alcances de aquella, respectivamente en asuntos relativos al contenido de los artículos 179 y 180⁹, así como del artículo 88 al 94¹⁰ del mismo Código.

3. Efectos jurídicos de su reconocimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo citado.

El artículo bajo estudio, no señala mayores consecuencias de las acciones que mandata, la frase consistente de la afirmación de que “La Administración Tributaria rectificará...”, se refiere a aquella la función que ya analizamos, consistente de revisar y corregir un error de cualquier naturaleza.

pero de no mediar caducidad o prescripción y mantener competencia, esta actividad puede ser realizada de oficio en cualquier momento, o a petición de parte, con procedimientos de mayor complejidad.

⁹ Título IV “Procedimientos ante la Administración Tributaria”, Capítulo 1 “Disposiciones Preliminares”, Sección 2 da, “Solicitudes”.

¹⁰ En el Título II, “Tributo y Relaciones Tributarias”, su Capítulo VI, “Medios de Extinción de la Obligación Tributaria”, Sección 7.3 “Prescripción”.

Los efectos jurídicos de este artículo, aquellos que se refieren a la solicitud de la rectificación de errores a petición de parte, remiten al artículo 176 del mismo Código, donde los efectos provocados, podrían extraerse del último párrafo de aquel:

“...Cuando la solicitud sea aprobada, se cursará comunicación a la unidad administrativa correspondiente para que proceda a ejecutar las correcciones, inoída parte.

En caso contrario, se notificará al contribuyente la negativa, quien podrá presentar los recursos a partir de dicha notificación, de conformidad con las demás disposiciones de este Código, al igual que se entenderá negada dicha corrección si la Administración Tributaria no se pronuncia en un lapso de sesenta días calendario”.

Fuera de la literalidad de la disposición arriba reproducida, los efectos consecuencia de la misma se reducen al cumplimiento material del contenido del artículo por parte de la Administración Tributaria.

Concordamos con el criterio jurídico vertido en su consulta, toda vez que los errores ya definidos tanto dentro de la Nota N° 201-01-0242-DGI de 2 de octubre de 2020, como en esta contestación, tienen una naturaleza jurídica diferente a las que tendrían las causales de invalidez de los actos administrativos, los cuales tienen procedimientos diferentes para su tratamiento legal.

III. Segunda Pregunta.

¿En qué momento procesal puede reconocerse un error material, aritmético, o un error de hecho por parte de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo al CPT?”

Según lo analizado, podría ser en cualquier momento en el supuesto de la rectificación de oficio.

Lo anterior, está expresamente determinado en el artículo 299 del Código de Procedimiento Tributario.

En el supuesto de la rectificación a solicitud de parte, la respuesta correspondiente no se encuentra en el artículo 299 del Código de Procedimiento Tributario, sino en el artículo 176 del mismo, donde se dictamina que una vez aprobada la solicitud, se pasa a la ejecución directa de las respectivas correcciones por parte de la unidad que corresponda.

La norma, no menciona un “reconocimiento” previo a la ejecución material de las mencionadas correcciones. Podría inferirse que tal reconocimiento acompañaría el sustento de la aprobación de la corrección solicitada, así como en la “comunicación” de la que habla el mismo artículo.

Como se redacta en el criterio jurídico de su consulta, existe diferencia entre la figura de la rectificación de errores y los recursos administrativos que pueden utilizar los usuarios, todo dentro del contexto del Código de Procedimiento Tributario.

Es importante rescatar el hecho de que el artículo 299 de este Código no distingue si la Dirección General de Ingresos, una vez que tenga la competencia y no mediando la caducidad, puede corregir, como establece la disposición bajo análisis, “*en cualquier momento*”, sin entrar en distinciones como las establecidas en su escrito.

IV. Conclusiones.

Después de las precisiones realizadas para sustentar nuestra posición, finalmente concluimos que las definiciones de error material, aritmético y de hecho, se encuentran en el Derecho Comparado, siendo todas, susceptibles del mismo procedimiento ante la Autoridad Tributaria, siempre y cuando no medie prescripción o caducidad, pudiendo actuar de oficio en cualquier momento y, a petición de parte, donde en el caso de aprobarse la solicitud y comunicarse ésta a la unidad administrativa correspondiente, ésta procedería de inmediato con las correcciones. De este modo, el “*reconocimiento*” del error debería estar contenido tanto en la aprobación, como en la comunicación de la corrección respectiva.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/hjmm