

II CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO RELATORIA CORRESPONDIENTE AL JUEVES 27 DE JUNIO DE 2013

HOTEL SHERATON, PANAMÁ, CIUDAD DE PANAMÁ

Relatora: Lyda Angélica Rodríguez Baso¹

En el marco del II Congreso Internacional de Derecho Tributario, se dio inicio, el jueves 27 de junio de 2012, a la segunda jornada académica la cual conto con cinco (5) conferencias a cargo de destacados profesionales nacionales e internacionales, desarrollando el eje temático de Derecho Tributario Procesal, con las ponencias tituladas: “La Prueba Pericial en materia Tributaria” (Jorge Federico Lee -Panamá); “Individualización y dosificación de las sanciones tributarias” (Elías Solís González - Panamá); “Plazo de Prescripción de los Tributos: iniciación, interrupción y computo” (Cesar García Novoa - España); “Las Medidas Cautelares en los Procesos Tributarios” (Jorge Molina Mendoza - Panamá); y “Derechos Fundamentales y Garantías del Contribuyente” (Erwin Iván Romero Morales - Guatemala).

En la primera presentación denominada “**La Prueba Pericial en materia Tributaria**”, el Doctor Jorge Federico Lee destacó la importancia de reconocer la identidad única de la prueba como elemento utilizado por las partes procesales para lograr la convicción del juez con el objetivo de demostrar sus afirmaciones. Resaltó que los conceptos generales probatorios se aplican a todos los medios de prueba con independencia de la jurisdicción o tipo de proceso que se ventile.

Enfatizó que la prueba tiene el carácter de derecho constitucional implícito en el Debido Proceso o Tutela Judicial Efectiva. Expresó que la Ley 38 de 31 de julio de 2000, constituyó la primera regulación sistemática en materia administrativa que legisló sobre los medios de pruebas, su admisión, su práctica y la prueba de oficio.

¹ Relatoría por la Magister Lyda Angélica Rodríguez Baso, abogada procesalista, quien se desempeña actualmente como Asistente de Magistrada en el Tribunal Administrativo Tributaria, docente de Derecho en la Universidad Tecnológica de Panamá, además de haber participado como conferencista en diversos congresos y seminarios a nivel nacional.

A su juicio, a pesar de que en Panamá se contara con la Ley 38 de 2000, es con la creación de los tribunales administrativos, tales como el Tribunal de Cuentas, el Tribunal Administrativo de Contrataciones Públicas y el Tribunal Administrativo Tributario, que se alcanza un hito en materia probatoria en el ámbito administrativo, al lograr un proceso real, a diferencia de las prácticas anteriores ausente de un tercero imparcial, independiente, neutral y objetivo.

Señaló que el Tribunal Administrativo Tributario pese a su denominación, realiza funciones eminentemente jurisdiccionales, ya que administra justicia al decidir las controversias entre los contribuyentes y la administración tributaria.

Puntualizó respecto a los tipos de pruebas, que de acuerdo al tipo de proceso o jurisdicción varían los mecanismos utilizados mayoritariamente, atendiendo las particularidades de la controversia, tales como en materia comercial la prueba generalmente empleada es la documental, en el derecho laboral la prueba testimonial y en materia tributaria las pruebas documentales y periciales. Siendo que estima que la prueba pericial es la más determinante para demostrar los hechos controvertidos que suelen versar sobre la existencia o no de una obligación tributaria que se le imputa al contribuyente.

Acentuó que la prueba pericial tiene como objetivo esclarecer temas científicos, técnicos o artísticos ajenos a la formación del juez. Por ello, la importancia de determinar el contenido y el alcance de la prueba pericial, ya que la prueba pericial nunca puede pretender asumir el rol del juzgador y está vedada para versar sobre temas de derecho.

Realizó una explicación de la distinción doctrinal del perito pericipendi y el perito deducendi y su incidencia en el alcance del informe pericial; además hizo referencia a los problemas prácticos en cuanto a la designación de los peritos y los beneficios de contar con listados de peritos independientes.

Concluyó su intervención expresando que en Panamá rige el principio de no vinculación con el informe pericial por ende su valoración por el juzgador debe ceñirse a las reglas de la sana crítica, teniendo presente la idoneidad del perito, los principios técnicos empleados en la sustentación del informe, así como la imparcialidad y neutralidad del perito.

Individualización y dosificación de las sanciones tributarias, fue el segundo tópico expuesto en la jornada matutina, por Elías Solís González, Magistrado Suplente y Secretario General del Tribunal Administrativo Tributario, además de Coordinador General del Congreso.

El expositor empezó detallando los principios rectores de la potestad sancionadora, haciendo especial referencia a los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, culpabilidad y favorabilidad o retroactividad.

Realizó que la potestad sancionadora o ius puniendi es única y la potestad administrativa sancionadora al igual que la potestad tributaria sancionadora se derivan del ius puniendi.

Referente al principio de legalidad tributaria indicó que la reserva legal tributaria supone que la potestad sancionadora este preestablecida y tipificada por una ley previa, clara y cierta. Esbozó que en ese sentido la jurisprudencia panameña debe atemperarse, ya que a pesar de que la doctrina reconoce con ciertos límites la potestad reglamentaria, los precedentes jurisprudenciales de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia los desconocen, citando como ejemplo el fallo de 27 de febrero de 2007 y del 30 de enero de 2009.

En cuanto al principio de tipicidad de las sanciones tributarias, precisó que debe existir una conducta prohibida con su sanción respectiva contenida específicamente en la ley; y en cuanto al principio de culpabilidad, que el sujeto pasivo debió actuar con dolo o culpa comprobada, comentándose algunos señalamientos realizados sobre el particular por el Tribunal Supremo de España.

Respecto al principio de proporcionalidad, expresó que en Panamá la administración tributaria tiene una libertad sujeta a parámetros legales para aplicar la sanción dentro de los intervalos consagrados en atención a la gravedad de la falta cometida.

Analizó la sentencia de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia de 11 de diciembre de 2009, relacionada con el principio non bis in ídem y la protección de intereses jurídicos distintos en materia penal y administrativa.

Coligió que es pertinente la aplicación del principio de favorabilidad o retroactividad, que supone el reconocimiento excepcional a la irretroactividad de la ley tributaria cuando conlleve la aplicación de la sanción más favorable al infractor por extensión del principio constitucional de favorabilidad en materia penal. Sustentó su argumento en la sentencia de 25 de agosto de 2005, mediante la cual la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia dispuso que los principios penales se aplican al derecho administrativo sancionador.

A juicio del expositor, la individualización y dosificación de las sanciones tributarias es fundamental en un estado constitucional de derecho ya que constituye parte de la tutela administrativa efectiva, para esto es imperativo la existencia de criterios de graduación de las sanciones, es decir agravantes o atenuantes que modulen la sanción a imponer, además de considerar elementos inherentes al infractor tales como la reincidencia, que permitan a la administración tributaria aplicar la proporcionalidad dentro del intervalo legal de las sanciones.

En ese sentido, destacó que nuestra legislación adolece de criterios de dosificación e instó a la adopción de una regulación en esta materia, teniendo como referente el artículo 162 del modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), tales como la reincidencia, el autor y su grado de cultura, circunstancias que incidieron en la realización del hecho, entre otros.

Manifestó que según su criterio, con base a la precitada sentencia de 25 de agosto de 2005, expedida por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia que dictaminó que los principios penales se aplican al derecho administrativo sancionador, también todos los presupuestos de individualización y dosificación del Derecho Penal se tienen que implementar en las sanciones tributarias.

Otro principio y garantía que influyen en la individualización y dosificación de las sanciones tributarias, de acuerdo al Conferencista, es la presunción de inocencia, que implica que para imponer una sanción se debe probar y acreditar la culpabilidad del presunto autor, por ende la carga de la prueba incriminatoria recae en la Administración Tributaria. En ese sentido, resaltó que si bien el numeral 2 del artículo 155 de la Ley 8 de

15 de marzo de 2010, reconoce como derechos de los obligados tributarios el ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones tributarias mientras que no se aporte prueba concluyente de lo contrario. Esto no se contrapone al hecho que luego de expedido un acto administrativo originario, en el procedimiento recursivo impulsado por el contribuyente para desvirtuar el mismo, se invierte la carga de la prueba y le corresponde a este probar sus afirmaciones.

Afirmó que la motivación es una obligación de los servidores públicos al emitir actos administrativos, acentuada en los casos que estos actos administrativos afecten derechos subjetivos. La motivación facilita el ejercicio del derecho a defensa, por ende es indispensable al imponerse sanciones tributarias.

Finalizó, haciendo una síntesis de la doctrina del Tribunal Administrativo Tributario en esta materia, puntualizando que la administración tributaria esta compelida a individualizar y dosificar las sanciones administrativas tributarias en atención a la gravedad de la falta y motivando las mismas.

La jornada matutina, la culmino el Doctor Cesar García Novoa, con la ponencia **“Plazo de prescripción de los tributos: iniciación, interrupción y computo”**. A manera de introducción, expuso la justificación de la figura de la prescripción y sus orígenes en el derecho privado, definiendo la prescripción como una categoría general del Derecho que busca modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad del titular de un derecho. Dado su origen en el Derecho Privado, que por su naturaleza jurídica recae en derechos subjetivos generalmente disponibles, resulta compleja su adopción en el ámbito del Derecho Tributario.

La prescripción en el derecho tributario es objetiva y constituye una sanción al titular de un derecho recaudatorio por no ejercitarlo, en Panamá es una excepción que el beneficiado puede invocar.

Explicó la regla de la *actio nata*, señalando que bajo esa premisa por ser la prescripción una sanción originada en la falta de diligencia, solo se computa desde que el crédito es exigible. Hizo la distinción entra la figura de la caducidad y la prescripción. A su criterio, la prescripción de los tributos es un híbrido entre la figura de la caducidad y la

prescripción del derecho civil y su razón de ser es la seguridad jurídica que es una exigencia propia de un Estado de Derecho, para la consolidación de situaciones jurídicas, dándole mayor prominencia a la seguridad jurídica que a los criterios de justicia.

Destacó que en España la Ley General Tributaria dispone que la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, siendo extensiva incluso para los casos en que ya se hubiese pagado la deuda tributaria que estaba prescrita.

El expositor consideró que la prescripción de los tributos como causa de extinción, forma parte del derecho objetivo y determina la extinción *ipso iure* de la obligación tributaria, por consiguiente es del criterio que no es posible admitir la renuncia a una prescripción ganada.

Concluyó que la interrupción del plazo de prescripción tiene que estar reglada expresamente y su ejercicio debe realizarse sin menoscabo de todas las garantías del contribuyente para evitar abusos de la administración tributaria.

En cuanto a la regla de *actio nata*, precisó que surgen dos posturas, una que supone que el cómputo de la prescripción se inicia al momento que el tributo es liquidado y por el contrario, la tesis que se origina a partir de la fecha de cobro del tributo.

Respecto al cómputo de la prescripción de los tributos, el expositor abogó por una codificación única para todos los tributos, distinto a la situación que impera en el sistema tributario Panameño, que para cada tributo la ley establece plazos específicos.

Sobre las causas de interrupción de la prescripción de los tributos, destacó que en materia civil las causales son: el ejercicio del derecho ante los tribunales; la reclamación extrajudicial; y actos de reconocimiento de la deuda y el deudor.

Señaló que en el derecho tributario, las causas de interrupción de la prescripción son: los actos de reconocimiento de la deuda por el deudor; la reclamación del acreedor, que siempre es de naturaleza extrajudicial tendiente a verificar la condición fiscal del contribuyente; y la presentación de reclamaciones o recursos por el contribuyente.

Terminó recalcando las garantías que debe tener el contribuyente y observarse en las causa de interrupción de la prescripción y analizó algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo Español referentes a la prescripción e interrupción del plazo.

“Las Medidas Cautelares en los Procesos Tributarios” fue el tema que dio inicio a la jornada vespertina. Sobre este tema, el conferencista Jorge Molina Mendoza aclaró que la cuestión cautelar no está plenamente definida en la normativa tributaria y se importa del Derecho Civil.

Identificó y explicó los cinco presupuestos básicos para las medidas cautelares tributarias, siendo estos: la motivación; la pretensión tributaria; la proporcionalidad; el sujeto obligado; y la apariencia de buen derecho.

Sintetizó que la motivación de la decisión es la obligación de justificar la causa de la medida, en razones de los riesgos, ya que no es un poder discrecional. La pretensión tributaria es la determinación previa de la deuda, precando el hecho generado, el responsable y el monto de la obligación. Sobre la proporcionalidad subrayó que existe la obligación de no afectar el funcionamiento del contribuyente con la medida cautelar impuesta. Igualmente, se requiere la identificación del sujeto obligado o el responsable del tributo y por último que la administración tributaria acredite los hechos que generan el riesgo, lo que la doctrina denomina *fumus bonus iuris*.

El expositor hizo referencia a las formas de terminación de la actuación cautelar tributaria, destacando las más comunes que son: el pago, cuando el contribuyente reconoce la deuda; la caución o garantía del pago; y la anulación de la medida cautelar por el control de la legalidad en casos de violación de los derechos del contribuyente.

Resumió las particularidades de la acción cautelar tributaria enunciando como características: el tratarse de una competencia y no de una facultad; es una competencia no discrecional, ya que está supeditada al cumplimiento de los presupuestos procesales tales como la motivación y el *fumus bonus iuris*; su objetivo es asegurar una fuente de pago de la deuda tributaria, por consiguiente no puede constituirse en una sentencia anticipada; puede darse de distintas formas como son el depósito judicial o el secuestro; es impugnante ante el Tribunal Administrativo Tributario; y debe ser proporcional a la deuda que la origina.

Concluyó su intervención destacando la importancia de las garantías del debido proceso en el ejercicio de las medidas cautelares por parte de la Administración tributaria, lo que debe imperar en todo Estado democrático de Derecho.

Con la ponencia titulada **“Derechos Fundamentales y Garantías del Contribuyente”** el Magistrado Erwin Iván Romero Morales, culminó la segunda sesión académica.

El expositor empezó su intervención haciendo una relación del origen y evolución de los derechos fundamentales, matizando ciertos criterios doctrinales y refiriéndose a sus características: universalidad, exigibilidad, inalienabilidad e imprescriptibilidad, indisponibilidad, indivisibilidad e interdependencia.

Sintetizó los derechos fundamentales, valores, reglas y principios de protección que el Estado traslada a los ciudadanos en el ámbito procesal.

Explicó los siguientes principios constitucionales en materia tributaria: el principio de legalidad o reserva tributaria, que garantiza la certeza jurídica; el principio de seguridad jurídica tributaria, que sirve como criterio de interpretación de la ley formal; el principio de igualdad tributaria, que implica la igualdad horizontal que es la generalidad o equidad con la que deben tratarse a los contribuyentes en situaciones equivalentes y la igualdad vertical que conlleva la capacidad contributiva del sujeto obligado; el principio de justicia, equidad y capacidad de pago, que la legislación Guatemala equipara; el principio de irretroactividad tributaria, destacando que por normativa se reconoce la retroactividad exclusivamente en materia penal, sin embargo por criterios jurisprudenciales se extiende a la potestad sancionadora tributaria, en virtud del principio *“indubio por contribuyente”*; y por último se refirió al principio de no confiscatoriedad.

Precisó las garantías del contribuyente en materia tributaria, clasificándolas en garantías de naturaleza constitucional y garantías procesales. Siendo a su juicio, garantías constitucionales: el Amparo de Inconstitucionalidad y la Exhibición personal. En tanto, garantías procesales: el debido proceso y la tutela judicial efectiva.

Finalizó resaltando la labor del juzgador como garante de las libertades constitucionales, por lo que tiene el deber de escuchar, ponderar y decidir.