

III CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO

La Codificación de Normas y Procedimientos Tributarios

Lyda Angélica Rodríguez Baso

**Ponencia preparada para el III Congreso Internacional de Derecho Tributario,
organizado por el Tribunal Administrativo Tributario,
del 9 al 11 de junio, Hotel Sheraton, Ciudad de Panamá**

Es Licenciada en Derecho y Ciencias Políticas por la Facultad de Derecho de la Universidad de Panamá, Maestría en Derecho Procesal de la Universidad Latina de Panamá. Ha sido docente de Derecho en la Universidad Tecnológica de Panamá, además de haber participado como conferencista en diversos congresos y seminarios en temas de Derecho Administrativo. Se desempeña actualmente como Asistente de Magistrada en el Tribunal Administrativo Tributaria. Las opiniones vertidas en el presente trabajo representan el criterio de la autora sobre los temas y no la posición formal del Tribunal sobre el particular.

LA CODIFICACIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

SUMARIO:

1. Generalidades de la Codificación Tributaria
2. La Codificación Tributaria en el Derecho Comparado
3. Referencia a los principales Modelos de Código Tributario
4. La Codificación Tributaria en Panamá
5. Conclusiones

Introducción

La totalidad de ingresos tributarios en Panamá para el año 2012, representó el 18.5% del Producto Interno Bruto (PIB) que para ese año fiscal a precios de mercado fue de “36,253 millardos de balboas”¹. Según las cifras publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Censo, para el año 2013, el presupuesto del Sector Público registró ingresos totales por B/.17,882 millones, siendo un 42% ingresos tributarios, es decir B/.7,488 millones. Para el año 2014, el panorama es similar, ya que los ingresos totales ascienden a la cifra de B/.19,653.7 millones, de los cuales B/.8,377.6 corresponden a ingresos tributarios, lo que representa un 43%.

Por otra parte, en el ámbito de la tributación internacional, desde el año 2010 hasta la fecha, nuestro país ha firmado 16 Convenios para Evitar la Doble Tributación (CDT), de los cuales 14 se encuentran vigente, siendo estos los suscritos con Singapur, Reino Unido, Qatar, Portugal, México, Luxemburgo, Italia, Israel, Irlanda, Holanda, Francia, España, Emiratos Árabes Unidos, República de Corea (Corea del Sur) y Barbados.

¹ Al respecto del ratio de recaudación tributaria sobre PIB y su evolución en las dos últimas décadas confróntese el cuadro A: “Total de ingresos tributarios en porcentaje del PIB”, página 48 y el cuadro 9 “Producto Interno Bruto para los años fiscales a precios de mercado, en millardos de moneda local”, página 77, ambos de la publicación OCDE/ CEPAL/ CIAT (2014), Estadísticas Tributarias en América Latina, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207943-en-fr>.

En materia de Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria (AIIT) contamos con 9 convenios vigentes con los siguientes países: Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Isla Faroes, Noruega y Suecia.

Las cifras antes mencionadas son un reflejo de la trascendencia de la tributación en la economía nacional, toda vez que los ingresos tributarios son empleados por el Estado para financiar programas para la provisión de servicios públicos que sostenga la calidad de vida de sus ciudadanos y sufragar el gasto público.

Sin embargo, a pesar de la importancia inexorable de contar con un sistema tributario justo, con un clima de seguridad jurídica que favorezca el desarrollo económico y que se adapte al nuevo contexto de la tributación internacional, que hace más complejo el sistema tributario, podemos observar que la legislación tributaria patria carece de un ordenamiento lógico jurídico, técnico, sistemático e integrador de los principios y conceptos fundamentales del Derecho Tributario que permitan una adecuada regulación de la relación fisco- contribuyente (relación jurídica tributaria), en el marco del derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva, los principios de legalidad tributaria, de igualdad y capacidad contributiva.

Ante este escenario, el objetivo de la presente monografía es analizar los aspectos relevantes de la codificación tributaria, sintetizando su evolución, sus características y modalidades. Examinaremos ciertos precedentes del derecho comparado, así como los aportes de los modelos de codificación más significativos. Incluimos una breve reseña de la codificación tributaria en Panamá, para evaluar la conveniencia de contar con un Código Tributario, como mecanismo para coadyuvar a la gestión tributaria panameña. Complementándola con la

formulación de nuestras conclusiones en esta temática, con las cuales esperamos contribuir al debate de este tema.

1. Generalidades de la Codificación Tributaria

Previo a adentrarnos en el tema de la codificación tributaria, precisemos el concepto de código, el cual definiremos como la reunión de las leyes de un Estado, sobre determinada rama jurídica en un cuerpo orgánico, sistemático, armónico y bajo una unidad científica.

El proceso de codificación tributaria surgió por la necesidad de regular el ejercicio del poder tributario del Estado para conciliar los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias, equilibrando la relación entre ambos actores, en un entorno de seguridad jurídica.

Las primeras iniciativas en favor de la codificación tributaria coinciden con el reconocimiento de la autonomía del Derecho Tributario y la convergencia en las legislaciones de identificar y regular ciertos principios fundamentales, como son el de reserva legal o legalidad de los tributos y la capacidad contributiva.

En la medida en que las relaciones fisco- contribuyente fueron evolucionando y adquiriendo mayor complejidad por la internacionalización de la fiscalidad derivada de la globalización, fueron surgiendo posiciones antagónicas respecto a la conveniencia de la codificación tributaria, lo que se ha llamado por la doctrina la descodificación.

La tendencia descodificadora se sustenta en dos argumentos básicos: el primero que la multiplicidad de las situaciones fiscales imposibilita su codificación y someterlas a un esquema lógico y el segundo que la acción fiscal debe regirse por criterios de oportunidad. Sus defensores promueven la expedición de normas especiales y microsistemas jurídicos para regular cada

materia específica. Mientras que la doctrina codificadora resalta que la codificación trasciende más allá de los simples alcances de una recopilación, siendo su ventaja el instaurar parámetros y criterios precisos en un ámbito de coherencia y certeza.

Sainz de Bujanda, partidario de la viabilidad y ventaja de la codificación tributaria, en favor de su postura especificó que la codificación recae sobre los principios jurídicos que presiden y ajustan la acción administrativa fiscal y no sobre la actuación tributaria del Estado.²

Giuliani Fonrouge, señaló que la codificación tributaria es más que la depuración y aglutinación de textos legales dispersos, acotó que consiste en la creación de un cuerpo orgánico y homogéneo con principios generales regulatorios de la materia tributaria en los aspectos sustancial, ordinario y sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.³

En ese mismo sentido, Cubero Truyo definió la norma codificada como todo conjunto normativo- tributario con vocación de incorporarse de manera estable y permanente en el ordenamiento jurídico, que incluya reglas generales aplicables a los tributos.⁴

Coincidimos plenamente con el planteamiento de García Novoa, quien colige que la codificación tributaria es hoy una exigencia que, desde el punto de vista de la técnica legislativa,

² SAINZ DE BUJANDA, Citado por VILLEGAS, Héctor, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 7 Edición, Ediciones JJCPM, Buenos Aires, 2001, página 135.

³ GUILINANI FONROUGE, Carlos, *“Derecho Financiero”* Volumen 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, página 242.

⁴ CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, *“La simplificación del ordenamiento tributario”*, página 94 a 96 citado por GARCIA NOVOA, Cesar, *“Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria”*, Revista de Derecho, Volumen 22, Noviembre 2013, Universidad Santiago de Compostela, 2013, página 154.

se traduce en un requisito de estabilidad y claridad, y desde el punto de vista sustancial, constituye una garantía de seguridad jurídica en un ordenamiento jurídico de injerencia como el tributario ⁵

1.1 Tipos de Codificación Tributaria

Existe una diversidad de reflexiones doctrinarias respecto a la materia objeto de la codificación tributaria, las cuales oscilan desde aquellas que promulgan por qué el código debe referirse únicamente a principios y nociones generales, hasta las opiniones a favor de que su ordenamiento contenga la parte general y especial del Derecho Tributario, incluso alcúotas. También ha generado discusión, si el código tributario debe tener una jerarquía normativa superior al resto de las leyes que en materia tributaria se expidan.

En la evolución del proceso de codificación tributaria se pueden identificar tres métodos empleados para la codificación, en atención a las peculiaridades y principios que encierre. Así tenemos la codificación limitada, la codificación amplia y la codificación total.

La codificación limitada establece la sistematización de los principios fundamentales del derecho constitucional tributario (por ejemplo: legalidad de los tributos, capacidad contributiva), el derecho tributario sustantivo o material (definiciones y lineamientos generales sobre la obligación tributaria, elementos del tributo, sujetos de la obligación tributaria), el derecho tributario formal (determinación de la obligación tributaria), derecho tributario procesal (controversias entre sujetos de la relación fisco- contribuyente), internacional (doble tributación, intercambio de información, precios de transferencia) y el derecho tributario sancionador o penal (ilícitos tributarios).

⁵ GARCIA NOVOA, Cesar, *Ob. cit.*, página 160.

Esta modalidad de codificación implica una normativa de los principios aplicables para regular las relaciones entre el Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes, de manera que se imposibilite la arbitrariedad.

Por otra parte, la codificación amplia se ciñe a los principios fundamentales de naturaleza sustantiva, formal, procesal, internacional y penal o sancionadora, es decir toda la parte general reglada en la codificación limitada y además incorpora las disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el régimen tributario, materia imponible, normas sobre los diversos tipos de impuestos (Renta, Inmueble, Consumo), exoneraciones; con la única excepción de las alícuotas o cuotas fijas de los tributos.

La codificación total ordena en un cuerpo legal todas las normas tributarias vigentes, tanto las de naturaleza general y específicas, abarcando las alícuotas o cuotas fijas.

Estimamos que en Panamá se debe optar por una codificación amplia o limitada, ya que la total estaría propensa a modificaciones frecuentes por variaciones en los porcentajes o cuotas de las tarifas de los impuestos.

1.2 Características de la Codificación Tributaria

Para que un código tributario logre cumplir con su finalidad, sintetizada por Ferreiro Lapatza en “racionalización del derecho en aras de la seguridad jurídica, la claridad y la certeza”⁶, tiene que reunir ciertos requisitos esenciales, entre las cuales podemos destacar:

⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “*Reflexiones sobre el Derecho Tributario y técnica jurídica*”, Civitas, REDF, No. 85, 1995.

- **Técnica Jurídica:** las normas del código tributario deben ser redactadas por especialistas, empleando expresiones de sentido claro, preciso, unívoco y explícito. En los tópicos de fiscalidad internacional corresponde adoptar el lenguaje jurídico- tributario común. Al respecto, Ferreiro Lapatza expresó que las normas que regulan los tributos deben ser coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y es indispensable el uso de una técnica jurídica adecuada al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez.
- **Estabilidad y flexibilidad:** aunque parezcan características contradictorias, las disposiciones de un código tributario deben ser estables y a la vez flexibles. Lo que se traduce en mantener un equilibrio entre el nivel de certeza jurídica y la adaptabilidad a las exigencias de cambio. Esta medida es factible al blindar las normas de la codificación tributaria de modificaciones por conveniencias políticas o contingentes, sino limitarlas a reformas originadas por razones técnicas o necesarias para beneficio del sistema tributario.

2. La Codificación Tributaria en el Derecho Comparado

Veamos una breve reseña de las experiencias sobre la codificación tributaria de países como: Alemania, Argentina, España, Italia y México, como marco referencial para contrastar con la situación nacional.

2.1 La codificación tributaria en Alemania

El llamado Ordenamiento u Ordenanza Tributaria de Alemania fue aprobada por la Ley de 13 de diciembre de 1919, denominada “Abgabenordnung o Reichsabgabebendordnung”. Esta surgió en el contexto de la Primera Guerra Mundial, para superar el fraccionamiento del poder tributario en los diversos Estados que integraban Alemania.

La Ordenanza Tributaria Alemana procuró la concentración del poder tributario en la cabeza del “Reich” y la correlativa reducción de la autonomía y atribuciones de los “Lander”. Estaba orientada a robustecer la independencia financiera del “Reich”, frente a los países “Lander” y reformar la estructura fiscal alemana introduciendo el impuesto personal sobre la renta a personas físicas y jurídicas y el impuesto sobre los cambios.⁷

Los aspectos más relevantes de la Ordenanza Tributaria Alemana fueron: (i) sirvió de punto de partida para la codificación de tipo limitada, al regular los principios fundamentales, la relación jurídica tributaria en su aspecto formal y material, el nacimiento, desarrollo y extinción de la obligación tributaria, los recursos contra las decisiones administrativas y las infracciones y penas; y (ii) además, introdujo los tribunales tributarios especiales, con organización y competencia propia, independiente de los poderes ejecutivos y judicial.

2.2 La codificación tributaria en Argentina

A pesar de los reconocidos aportes de la doctrina argentina al derecho tributario, no cuenta con un código federal tributario en este país.

En 1947, se adoptó el Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires, conocido como el “Código Jarach”, ya que fue el resultado del proyecto elaborado por el Profesor Dino Jarach. Dicho Código fue adoptado también por otras provincias argentinas. Su estructura es de codificación ampliada, ya que consta de una parte general normativa de los principios básicos de la tributación y una parte especial dedicada al ámbito normativo de cada tributo en particular.

⁷ Véase al respecto PLAZ VEGA, Mauricio A., “*La codificación tributaria*”, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2012.

Han existido diversos proyectos de códigos tributarios sin que se hubiese logrado concretarse, sin embargo, desde 1959, existe el Tribunal Fiscal de la Nación, como órgano jurisdiccional independiente, ante el cual pueden apelarse las decisiones de las Administraciones Tributarias.

2.3 La codificación tributaria en España

El 28 de diciembre de 1963, se promulgó la Ley 230 General Tributaria, con vigencia a partir del 1 de enero de 1964. Fue un código tributario que influyó en la redacción de los textos de códigos posteriores, especialmente en América Latina. Estuvo vigente por 40 años.

Posteriormente, se promulgó el 17 de diciembre de 2003, la Ley 58 con el nuevo texto de la Ley General Tributaria, la cual entró a regir el 1 de julio del 2004. Su objetivo es reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, posibilitando el empleo de las nuevas tecnologías; modernizar los procedimientos tributarios; y reducir los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

En cuanto a su estructura, consta de tres títulos, el primero dedicado a la regulación de los principios de la tributación, la normativa tributaria, reglas generales para su aplicación e interpretación. El segundo título, instaura las nociones de los tributos, hecho imponible y elementos de la obligación tributaria. El tercer título reglamentó todo lo concerniente al procedimiento y gestión tributaria. Siendo una codificación de naturaleza limitada, conforme a la tipología que clasifica en atención al contenido de la misma, pero a su vez constituye un verdadero código de principios, utilizado como referencia por los países latinoamericanos para sus procesos de reforma tributaria.

2.4 La codificación tributaria en Francia

La codificación francesa se puede calificar como un híbrido de la codificación de modalidad ampliada, ya que se caracteriza por contener, tanto la parte general de principios y definiciones, como la parte de normas especiales de tributos específicos, en códigos relativos a cada impuesto en particular.

En 1950, se aprobó el Código General de Impuestos, el cual tiene una estructura de dos libros, el primero subdividido en los diferentes tipos de impuesto y el segundo libro, es de orden general y reguló los pagos, sanciones y procedimientos.

2.5 La codificación tributaria en México

La codificación mexicana fue la primera de Latinoamérica, inspirada en los lineamientos de la Ordenanza Tributaria de Alemania. Fundamento la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, como órgano jurisdiccional independiente para resolver las controversias tributarias.

A partir del 1 de enero de 1939, empezó a regir el Código Fiscal, el cual estuvo vigente hasta diciembre de 1966. Actualmente rige el tercer código, aprobado el 31 de diciembre de 1981, con sus respectivas reformas. Este código regula aspectos procedimentales, procesales, probatorios y las infracciones tributarias.

Así, hemos visto que todo proceso de codificación tributaria debe nutrirse del derecho comparado, evaluando las experiencias de otros países para procurar adecuar al entorno nacional, las mejores prácticas que sean cónsonas con su realidad económica y fiscal.

3. Referencia a los principales Modelos de Código Tributario

Existen diversas iniciativas de Modelos de Códigos Tributarios, propuestas por instituciones o asociaciones internacionales vinculadas con el estudio del Derecho Tributario, entre las cuales podemos destacar: el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, los modelos de Código Tributario del CIAT de 1997 y 2006, el Código Tributario Hipotético elaborado por el Departamento Jurídico del Fondo Monetario Internacional (FMI).

3.1 Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL)

Su génesis data de la conferencia sobre Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires, Argentina en 1961, organizada por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID) que expuso la conveniencia de codificar en un solo cuerpo las leyes tributarias de los países.

El consecuencia, el Comité de Alternos del Programa OEA/BID encomendó la tarea de redactar un modelo de código tributario a una Comisión Redactora integrada por tres juristas latinoamericanos, especialistas en la materia, los doctores Ramón Valdés Costa (Uruguayo), Rubens Gomes de Sousa (Brasileño) y Giuliani Fonrouge (Argentino), fungiendo como Secretario Ejecutivo el doctor Jun C. Pacchiotti.

El objetivo del modelo, conforme a su exposición de motivos, era fijar los principios básicos que orienten la relación fisco contribuyente, sistematizando los principios fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal y sancionador, dentro de las directrices impuestas por los derechos constitucionales latinoamericanos y recogiendo los adelantos de la doctrina jurídica tributaria contemporánea.

El modelo incluyó la codificación general, excluyendo disposiciones sobre los impuestos u otras contribuciones en particular. Es decir una codificación de tipo limitada.

La estructura del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID consta de 196 artículos, divididos en cinco títulos, el primero de las disposiciones preliminares sobre ámbito de aplicación, principios de tributación y criterios de interpretación. El segundo título, reguló la relación jurídica tributaria, la obligación tributaria, los sujetos, hecho generador y modos de extinción. El título tercero reglamentó las infracciones y sanciones tributarias. El cuarto título instauró los procedimientos en la etapa administrativa y el quinto título, la etapa jurisdiccional, el cobro de tributos, medidas cautelares, juicio ejecutivo y acciones de los particulares contra el juicio ejecutivo.

Entre los aportes del modelo, podemos enunciar la eliminación del principio “solve et repete”⁸, la inclusión de la transacción en cuanto a la determinación de los hechos, como medio de extinción de la obligación Tributaria (artículo 51) y la individualización de la pena (artículo 90).

⁸ El aforismo latino “solve et repete” se traduce literalmente como “primero paga y luego reclama”. Según este principio, para que un contribuyente pudiera recurrir un acto administrativo de las Administraciones Tributarias que contuviera un mandamiento de pago, era requerido previamente la cancelación de dicho monto como presupuesto de admisibilidad de la reclamación. El mismo ya ha sido eliminado de casi todas las legislaciones tributarias por considerarse violatorio del debido proceso.

3.2 Código Tributario de la República de Taxastan, Una Ley Impositiva hipotética

Este documento presentando el 29 de septiembre de 2000, por el Departamento Jurídico del Fondo Monetario Internacional (FMI) consistió en un ejemplo de código tributario para un país hipotético.

El objetivo de este documento era proporcionar un material de referencia como asistencia en la preparación de actos legislativos y la aplicación de leyes.⁹

El mismo estaba estructurado en dos partes, la primera parte general, en la cual se regularon los conceptos básicos del sistema tributario, glosario, disposiciones administrativas, obligaciones tributarias, situación y estructura de la Administración Tributaria. La segunda parte, titulada especial contiene la normativa específica de cada uno de los diversos tipos de impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, Impuesto sobre utilidades de las personas jurídicas, Impuesto al consumo.

3.3 Modelos de Código Tributario CIAT

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), producto de sus actividades de intercambio de experiencias y programas de cooperación técnica, concluyó que los países de América Latina adolecían de normas que regularan adecuadamente la relación fisco-contribuyente y que permitieran lograr una aplicación equitativa en un marco de seguridad jurídica. Esto aunado a la práctica generalizada de una dispersión de las normas tributarias,

⁹ Véase FMI, Departamento Legal (2000), Código Tributario de la República de Taxastan. Una Ley Impositiva Hipotética, <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.htm>

carentes de una estructura lógica, que ocasiona incertidumbre a administradores y contribuyente, motivó la iniciativa de dicho Centro a propiciar el desarrollo de un modelo de código tributario.

Así se instauró un Grupo de Trabajo liderado por Claudino Pita e integrado además por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza y Bernardo Lara Berríos.

En 1997 se presentó el primer modelo de código tributario del CIAT, el cual según lo señalado en sus consideraciones generales, se fundamentó en los principios de igualdad y seguridad jurídica, pero destacando la necesidad de coexistencia de instrumentos que permitan hacer asequible el cometido de la Administración Tributaria de aplicar el sistema tributario eficazmente. Sugiriendo por tanto, dotar a las Administraciones Tributarias de las facultades legales que permitan controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de los administrados, para evitar la evasión tributaria.

Este modelo se basó en la tipología de codificación general, es decir de tipo limitada, incluyendo regulaciones de Derecho Tributario material, formal, procesal y sancionatorio; excluyendo disposiciones especiales sobre impuestos en particular, u otras contribuciones. Además excluye la materia aduanera, a diferencia del modelo del programa OEA/BID.

La estructura del Modelo del CIAT de 1997, era de 185 artículos, divididos en cinco títulos, el primer título referente a la norma tributaria, sujetos, responsabilidades, extinción de la obligación tributaria y prescripción. El segundo título, norma los derechos y deberes de los sujetos pasivos y de los terceros. El título tercero reglamentó las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria. El título cuarto de las normas de procedimiento y el título quinto establecieron las normas de los ilícitos tributarios y sanciones.

La segunda edición del modelo se presentó en la Conferencia Técnica del año 2006, realizada en Madrid, España. Fue el resultado del Grupo de Trabajo integrado por los siguientes países miembros: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y México.

La estructura del Modelo del CIAT de 2006, es de 198 artículos, divididos en cinco títulos, el primero contentivo de las normas de carácter general relativas al ámbito de aplicación, los principios generales tributarios y las normas tributarias. El segundo título dispuso las normas del tributo y las relaciones tributarias sustantivas. El tercer título reglamentó los procedimientos de aplicación de los tributos. El cuarto título de las infracciones y sanciones tributarias. El quinto título ordenó los procedimientos de revisión de los actos tributarios.

Entre las novedades del modelo del 2006, podemos destacar la regulación de una sección relativa a la administración tributaria electrónica y otra sección de tributación internacional; y en materia procesal, la introducción de un capítulo que regula los recursos ante tribunales fiscales.

4. La Codificación Tributaria en Panamá

Nuestro marco normativo carece de un código de normas y procedimientos tributarios (Código Tributario), contamos con un Código Fiscal, aprobado mediante la Ley 8 de 27 de enero de 1956, el cual tiene 1342 artículos, divididos en una estructura de siete libros, el primero regula los bienes nacionales, el segundo los servicios nacionales, el tercero el régimen aduanero, el cuarto los impuestos y rentas, el quinto la administración del Tesoro Nacional, el sexto la moneda nacional y el séptimo los procedimientos administrativos en materia fiscal.

El sistema tributario panameño se encuentra disperso en una serie de leyes fiscales, cabe destacar que existen más de un centenar de leyes que modifican, adicionan o subrogan artículos del Código Fiscal. Esto aunado, al centenar de Decretos y Resoluciones Administrativa que lo reglamentan, lo que ocasiona que sea difícil seguir la normativa y cumplirla tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes, lo que aumenta la litigiosidad.

A nivel constitucional, se consagran los principios tributarios de legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad. El artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá, establece que la creación de un tributo, así como la determinación de los elementos esenciales del mismo, debe llevarse a cabo mediante ley.

“Artículo 52. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.”

Al respecto del principio de reserva legal o legalidad tributaria, la jurisprudencia de la Sala Tercera de lo Contencioso- Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha emitido su criterio señalando:

“... 2. En desarrollo de este principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

a- La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b- Los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c- La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables.

d- La creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. (Fallo de 27 de septiembre de 2007).

El principio de capacidad contributiva se reconoce en el artículo 264 de la Constitución Política de la República de Panamá, que es del tenor siguiente:

“Artículo 264. *La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.”*

Con las reformas fiscales adoptadas con la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, se instituyen los derechos de los obligados tributarios; y la creación y funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario.

Sin embargo, se adolece de un ordenamiento de los deberes de los contribuyentes y de la Administración Tributaria, toda vez que la Ley No. 24 de 8 de abril de 2013, por la cual se crea la Autoridad Nacional de Ingresos primordialmente regula aspectos de la organización administrativa de dicha entidad.

Siendo este el panorama de la legislación tributaria patria, salta a la vista la imperiosa necesidad de su ordenamiento y sistematización. Un claro ejemplo de esta situación es el procedimiento administrativo para la tramitación de peticiones de naturaleza fiscal y los recursos en la vía gubernativa. Este procedimiento se encuentra normado en el Libro Séptimo del Código Fiscal titulado “De los procedimientos administrativos en materia fiscal”, en el artículo 1194, dispone que en casos de vacíos en el procedimiento se aplique el procedimiento administrativo general regulado en la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Es decir, el Código Fiscal remite a la Ley 38 de 2000, en casos de vacíos de procedimiento. Luego esta última, en su artículo 202, expresa que ante vacíos de procedimiento debe aplicarse las disposiciones del Libro II del Código

Judicial. Generándose una doble remisión del Código Fiscal a la Ley 38 de 2000 y posteriormente, al Código Judicial. Teniéndose que aplicar disposiciones propias de procesos judiciales de naturaleza privada de controversias entre dos particulares, que son incompatibles con la naturaleza de las controversias que surgen en la relación fisco- contribuyente.

5. Conclusiones

Panamá como un Estado de Derecho, con una creciente economía requiere contar con una normativa tributaria integral, ordenada y estable que regule con criterios de equidad y seguridad jurídica la potestad tributaria en un marco de eficiencia en la administración tributaria y respeto a los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, somos de la opinión que para lograr un código tributario acorde a la realidad social, económica y cultural panameña es necesario que el mismo sea el resultado de una iniciativa del Estado (teniendo presente los procedimientos formales para la aprobación de una ley orgánica), apoyada por la sociedad civil, con la participación de técnicos especialistas en las complejas y novedosas temáticas de la ciencia tributaria.

Es imperativo que el código tributario sea claro, sencillo, que facilite el entendimiento por los ciudadanos, los asesores tributarios y los servidores públicos de la Administración Tributaria, redactado con una adecuada técnica jurídica. Evitando la práctica del Código Fiscal vigente, que en un solo artículo incluye diversos tópicos, introduciendo párrafos que generan disposiciones carentes de una lógica jurídica y de mucha extensión (tales como los artículo 699, 701).

El texto del código tributario debe ser el producto del consenso de los principios fundamentales del derecho tributario, afianzados en el estudio de la doctrina, la jurisprudencia y el derecho comparado.

Sugerimos una codificación ampliada, bajo esta premisa y lejos de agotar el tema, proponemos como marco referencial del contenido en la parte general de la estructura de la codificación tributaria panameña la siguiente:

- En materia de Derecho Constitucional Tributario: Los principios generales tributarios tales como el principio de legalidad de los tributos, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad. Las limitaciones constitucionales al poder tributario.
- En los temas de derecho tributario sustantivo: El ámbito de aplicación del código, las normas tributarias, los criterios para su aplicación e interpretación. El concepto y clasificación de los tributos. La obligación tributaria, su nacimiento, hecho generador, objeto y formas de extinción. En ese aspecto, es fundamental una adecuada regulación de la figura de la prescripción. Los sujetos de la relación jurídica tributaria, el sujeto activo y los obligados tributarios, sus derechos y deberes. Atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria. El domicilio tributario.
- En el tópico de derecho formal: los procedimientos de gestión y fiscalización en la Administración Tributaria.
- En el apartado de Derecho Sancionador: el procedimiento de determinación y aplicación de sanciones. Las infracciones tributarias.

- En materia de Derecho Procesal Tributario: Los procedimientos de revisión de los actos administrativos ante la propia Administración Tributaria, los procesos especiales de revisión tales como revocatoria de actos, rectificación de errores, nulidades y el recurso de reconsideración. El procedimiento de revisión de los actos tributarios ante el Tribunal Administrativo Tributario, su régimen orgánico. El procedimiento de segunda instancia ante el Tribunal, el Recurso de Apelación. Los procedimientos originados de los procesos de cobro coactivo seguidos por la Administración Tributaria, trámites de los incidentes, excepciones, tercerías y nulidades dentro de los procesos de cobro coactivo.
- En materia de tributación internacional: la doble imposición, los precios de transferencia.

Además, estimamos que sería necesario abordar temas como los principios de retroactividad de la ley tributaria, cuando sea favorable al contribuyente, al igual que los criterios para la individualización y graduación de las sanciones, los cuales han generado discrepancias de criterios en el foro nacional.

Con relación al contenido del código tributario, también recomendamos que instituya las responsabilidades y facultades de la administración tributaria para que sea justa, eficiente y efectiva. En ese sentido, estimamos que sus disposiciones deben promover la transparencia, imparcialidad, proporcionalidad y previsibilidad de las operaciones de la administración tributaria, lo que implica que sus decisiones deben ser justificadas y explicadas. Esto acompañado de normas que le permitan responder a los cambios tecnológicos.

Otro aspecto primordial, que consideramos debe sistematizarse en el código tributario, es la figura del tribunal especializado en materia fiscal, como ente administrativo imparcial, estipulando los procedimientos administrativos que garanticen su eficiencia y decisiones justas. Así como otros mecanismos de responsabilidad que velen por la eficiencia y que sean compatibles con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Es necesario, que el código tributario panameño sienta las bases para que impere la cooperación entre los contribuyentes y la administración tributaria y lograr una confianza mutua en las relaciones tributarias, que el contribuyente sea considerado como un cliente. Imperando la presunción de que el contribuyente es cumplidor de sus obligaciones, contrario a la acostumbrada presunción de culpabilidad. En ese sentido, sería conveniente implementar la recomendación formulada por la OCDE, de que se modifique el rol de las administraciones tributarias de funciones de control a la prestación de servicios, partiendo de la premisa que la mayoría de los contribuyentes cumple con sus obligaciones tributarias.¹⁰ Para esto, es necesario instaurar estrategias de cumplimiento que impulsen el cambio cultural y el comportamiento, tales como compromisos de calidad de servicio, campañas de certificaciones, e inclusive, el proceso de codificación tributaria, sería un escenario propicio para evaluar y generar el debate de la posibilidad de introducir la utilización de técnicas de resolución alternativa de conflictos, en ciertas circunstancias.

¹⁰ OCDE, *“Improving tax governance in EU Member States criteria for successful policies”*, 2012, páginas 15 y ss, citado por ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *“Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado”*, Colegio de Gestores Administrativos de Cataluña, 2014.

El código tributario también debe estipular regulaciones que conlleven a que el contribuyente sea transparente y revele voluntariamente la información que requiere la Administración Tributaria, ya que ha quedado demostrado que su eficacia institucional depende en gran medida del cumplimiento de los ciudadanos con las reglas del sistema impositivo. Para esto, también es indispensable una adecuada reglamentación de los derechos de los contribuyentes, estimulándoles a tributar y fundando mecanismos para garantizarles sus derechos, teniendo presente la importancia de la privacidad y confidencialidad.

Dado que la tributación hoy día tiene efectos internacionales, y que es común las actividades comerciales y financieras globalizadas, en las cuales se den estructuras y transacciones multinacionales, caracterizadas por su constante evolución y la utilización del comercio electrónico, un “Código Tributario de Panamá” debe contemplar el tema de la tributación internacional, de manera que pueda armonizarse la regulación interna, con los tratados fiscales para evitar la Doble Imposición y el intercambio de información a nivel internacional.

Consideramos que la codificación tributaria sería beneficiosa para todas las partes involucradas en la relación fisco- contribuyente, entiéndase la Administración Tributaria, los contribuyentes y terceros obligados tributarios. Así como las instancias administrativas y judiciales encargadas de resolver las controversias tributarias, toda vez que se sistematizarían los principios generales del Derecho Tributario y las normas de carácter sustantivo, procesal, formal y sancionadoras, en el marco de la seguridad jurídica y técnica legislativa.

Pensamos, que al contar con un código tributario, se evitaría el complejo sistema imperante en Panamá, de aplicación de normas supletorias y muchos vacíos legales en materia de interpretación y aplicación de las normas fiscales. Así se contribuiría a unificar la jurisprudencia, a la estabilidad y a generar confianza en el contribuyente respecto a la gestión de la Administración Tributaria.

Esperamos que el presente trabajo, incentive la reflexión sobre la conveniencia y pertinencia de la adopción de un código tributario en Panamá.