

# El Derecho de Petición ante la Autoridad Tributaria

*Allan Poher Barrios Rosario*

PANAMÁ

## INTRODUCCIÓN

El derecho de petición es el derecho fundamental que tienen los ciudadanos de un estado de dirigirse a la autoridad pública sin intermediarios ni restricciones con el propósito de elevar una solicitud para que este resuelva en concederlo o no. Este derecho tiene sus orígenes en la antigüedad, cuando los súbditos de un estado se acercaban al monarca para hacerles peticiones y este de manera discrecional decidía concederlo o no puesto que no existían leyes escritas. En la actualidad, sin importar que el derecho de petición está consagrado a nivel constitucional y legal confronta el problema de no prestársele la importancia debida en cuanto a su cumplimiento por parte de los funcionarios públicos o autoridades.

Nuestro trabajo está basado en el caso panameño, pero antes de introducirnos a conocer algunas particularidades de la realidad panameña es preciso hacer un breve recorrido por la historia en la época de la edad antigua, seguido por la edad media y en la época del constitucionalismo de algunos países, con el propósito de entender el motivo por el cual hoy en día es un derecho intrínseco en el ser humano.

El documento nos define el concepto y característica del derecho de petición, así como varias de sus modalidades y el uso que tiene cada una de ellas, según la pretensión que tiene el contribuyente o administrado. Las modalidades de este derecho son: la solicitud, la consulta, la queja, la denuncia y los recursos legales; pero nos concentraremos en dos de ellas que son la solicitud y la consulta administrativa tributaria, cada una de las cuales tiene plazos generales o específicos para su contestación y su incumplimiento lleva aparejado sanciones administrativas a los funcionarios infractores. En cuanto a la solicitud de carácter fiscal inicial que se presenta ante la administración tributaria, podemos observar que se desprende otros tipos de solicitudes contenidas en nuestro ordenamiento legal y que guardan relación con la primera, tales como: el derecho a conocer el estado en que se encuentra el trámite de su petición, el derecho de exigir constancia de comprobación de presentación de documentos y el derecho a solicitar una relación exacta y detallada del objeto del acto administrativo que rechazó o reconoció de forma parcial una solicitud y que frente a una respuesta ambigua, insuficiente e inexacta se cuenta con mecanismos que garantizan el acceso a la información como lo es la Acción de Habeas Data que tiene rango constitucional y que puede ser presentado por cualquier persona sin necesidad de abogado ante las autoridades correspondientes.

En cuanto a la consulta administrativa tributaria, es utilizada por los obligados tributarios cuando sienten la necesidad de que la autoridad tributaria les aclare ciertos aspectos oscuros o ambiguos en la ley sobre su aplicabilidad, pero ésta tiene la característica de que las respuestas de la administración tributaria al consultante no tienen efectos jurídicos o vinculantes para el obligado tributario. Esto nos lleva a realizarnos las siguientes preguntas:

¿Por qué las respuestas a la consulta no tienen efectos jurídicos? ¿Qué ocurre cuando la Administración Tributaria cambia de criterio cada cinco años con ocasión de nuevas autoridades?; ¿Es responsable el obligado tributario por haber actuado conforme a la respuesta a una consulta elevada ante las autoridades tributarias?; ¿Existen excepciones para que no se vea afectado el obligado tributario frente al cambio de criterio de la administración y en qué casos no aplica estas excepciones?. Al finalizar la lectura de este documento se encontrará la respuesta a todas estas interrogantes, así como también nuestras conclusiones.

## 1. DESARROLLO HISTÓRICO DEL DERECHO DE PETICIÓN

Hemos de suponer que las peticiones a los gobernantes siempre han existido, pero dentro de nuestra investigación, no podemos precisar con exactitud la aparición del derecho de petición, ni tampoco han faltado personas que hayan defendido el carácter universal de esta institución política. Sin embargo, para efecto de ilustración mencionaremos algunos antecedentes históricos que pueden resultarnos interesantes con el ánimo de entender, cómo fue concebida esta figura en el pasado y como es en la actualidad desde el punto de vista pragmático en algunos países.

El origen etimológico del derecho de petición nos hace pensar que puede tener sus orígenes en el derecho romano o canónico. Así vemos que el término con que se le denomina en varios idiomas, es de raíz latina, tales como: "droit de petition, diritto di petizione, right of petition, Petitionsrecht".

### 1. Época antigua

En esta época, encontramos en Roma la figura del "provocatio ad populum", que consistía en una gracia concedida por el príncipe al particular, quedando en sus manos omnímodas el perdón o la condena, ante la solicitud de benevolencia de sus súbditos. Pero con la codificación del derecho de petición, se hace parte inherente a todo romano, que poseía el derecho de dirigir sus reclamaciones ante la máxima autoridad, convirtiéndose este derecho en un verdadero recurso judicial, permitiendo su interposición ante los Tribunales que hubiesen fallado contra el afectado. También se conoce por múltiples documentos históricos que lo acreditan que, en la época bajo medieval en Castilla, Aragón, Francia e Inglaterra, era costumbre que los súbditos se dirigieran al monarca "en petición de gracias o reparación de agravios". El derecho de petición como se concebía en el siglo XIII, surge de la unión de dos elementos. El primero de ellos de carácter de instancia judicial suprema que le correspondía al rey y el deber moral y religioso del rey de tratar con piedad y condescendencia a sus súbditos. Es decir, no había un reconocimiento recogido expresamente en una norma de este derecho, ya que se trataba de una praxis de naturaleza moral más que jurídica. Para esa época no existían diferencias conceptuales entre moralidad, costumbre y derecho, por lo que, para el rey, cualquier obligación del mismo podía ser de tipo moral como también normativo.

Otro antecedente histórico es la aparición del derecho de petición en El Fuero Juzgo, que fue el cuerpo de leyes que rigió en la península Ibérica, durante la dominación visigoda y supuso el establecimiento de una norma de justicia común para visigodos e hispanorromanos, sometiendo por igual a los grandes como a los pequeños. La importancia de este documento es que no solo se había iniciado la práctica de realizar peticiones individuales sino peticiones sobre intereses colectivos. Un siglo después de la aparición de este Código, existió una colección de diecisiete leyes concedidas por Carlo Magno a los frisonos conocidas como "Petitiones". Sin embargo, de estas leyes no se tiene seguridad de su existencia en el imperio Carolingio, pero si de un órgano político-administrativo, denominado "los missi" o enviados del emperador, cuya misión era recorrer todos los condados para inspeccionar la actuación de los condes y escuchar las quejas de los súbditos y en última instancia acudir al emperador para presentarle peticiones graciables o quejas.

Por su parte, el derecho de petición en el derecho canónico, se ejercía desde tiempos inmemoriales. Una forma de contestación de la santa sede a las súplicas o consultas hechas por sus fieles o autoridades eclesiásticas, se conocía con el nombre de rescriptos. Finalmente, la influencia religioso-eclesiástica, explicaría la raíz latina del término con que se le nombra en Europa y que aparecen a la vez en los reinos convertidos al cristianismo. Después de ver como el derecho de petición evolucionó de la práctica de presentar peticiones al monarca y luego como derechos reconocidos a sus súbditos, apreciaremos a continuación cómo este derecho se fue consolidando y diversificando al ser ejercido por las asambleas estamentales.

## 1.2. Edad media

### 1.2.1. Francia

La función de administrar justicia era una de las principales del rey, por lo que se institucionalizó la práctica de los reyes de recibir en ciertos días las quejas de sus súbditos. Podemos citar algunos ejemplos, como cuando Felipe Augusto, al partir a su Tercera Cruzada, recomendó a su madre y a su tío Guillermo, quien fuera Arzobispo de Reims, atender tres veces al año en París durante todo el día los clamores de los súbditos y darles satisfacción por el honor de Dios y la utilidad del Reino. Otro antecedente histórico, podemos mencionar a Luis IX (1226-1270), reconocido como el rey justiciero y misericordioso; a Carlos VIII (1470-1498), quien se dedicaba dos días a la semana a recibir en audiencia a cualquier persona, con preferencia a los más pobres. Pero además de las peticiones orales estaban las escritas conocidas con el nombre de “requetés” remitidas al monarca en demanda de justicia o gracia, las que recibieron más tarde el nombre de “plácets”. Los plácets eran redactados por un escribano público, mediante el cual una persona o corporación, se dirigía a la bondad o a la justicia del rey. Podíamos decir, que si mediante el placet se solicitaba una gracia al rey (una pensión, condecoración o subsidio, etc), quedaba a la discrecionalidad del monarca de concederla o denegarla; mientras que si el placet apelaba a la justicia del rey, estaba obligado a responder mediante un juicio auténtico.

### 1.2.2. Inglaterra

En Inglaterra al igual que en Francia la función jurisdiccional era competencia del rey. Sin embargo, en cada condado la competencia era del sheriff designado al efecto, constituyendo el medio para presentar peticiones graciables ante los reyes por individuos o corporaciones. La experiencia inglesa, nos ofrece como dato interesante la asunción por parte del Parlamento desde sus orígenes del derecho de presentar peticiones al Rey. Cuando el Parlamento era convocado, los representantes de los condados y villas llevaban peticiones desde sus distritos sobre aspectos que le interesaban a la comunidad para ser escuchadas por el rey. Sin embargo, esta modalidad no impidió que se presentaran peticiones en forma individual. Las presentaciones de las peticiones por el Parlamento requerían de la particularidad de una medida legislativa para su ejecución, siendo estos redactados en forma de proyectos de ley, los cuales debían ser aceptados o rechazados por el rey, pero sin poder modificarlo. El derecho de petición, siguió incrementando su importancia política, hasta llegar hasta su máxima manifestación con la aprobación de la Petition of Right en 1628. Años más tarde, fue necesario promulgar una ley contra las peticiones tumultuosas, limitando y disciplinando el ejercicio de este derecho, que alcanzó su reconocimiento expreso y directo en el Bill of Right de 1689, que, en su artículo quinto, dispuso: “Es un derecho de los súbditos presentar peticiones al rey, siendo ilegal toda prisión o procesamiento de los peticionarios”.

### 1.2.3. España

La evolución histórica del Derecho de Petición en España tiene un comportamiento similar a países como Francia e Inglaterra, donde el Monarca tiene entre sus principales funciones la de ejercer como rey - Juez (protector y tutor de su pueblo), debido a su naturaleza “Divina” otorgada por Dios para impartir justicia (no rígida, sino misericordiosa y generosa). Los súbditos se dirigían al rey en busca de auxilio, gracias o favor del monarca, dicha práctica tomó el nombre de “Paz Regia” o “Tutela”. Por su parte, las diferentes peticiones y sus respectivas respuestas del rey conformaban el “Cuaderno del Peticiones”, enviado a todas las ciudades y villas para que el escribano del consejo plasmará la petición y se la enviaba al rey quien daba respuesta por ese mismo medio. Un aspecto importante a resaltar es que cuando la Respuesta del rey era favorable, se convertía en Ordenamiento con fuerza de ley.

En el siglo XVIII, se mantiene algún canal de comunicación entre el Monarca y el pueblo, pero el derecho de petición pierde la relevancia para el monarca, observable en el tiempo que transcurrió antes de que la respuesta llegara a los súbditos y en algunos casos a los consejos, incluso se llega a la desatención completa de este tema por parte del soberano desencadenando un claro resentimiento, esto se evidencia en la Francia de finales de dicho siglo, donde una suma de factores aunadas a esta pérdida de interés y desconexión completa entre el rey y su pueblo, detona la Revolución, la toma del poder por parte del pueblo, la liberalización de los derechos, la democratización e igualdad de los ciudadanos.

En España, como en los países europeos con estructura monárquica, pasan por estados similares de desatención, sin llegar al mismo final violento; con el tiempo se establecen Asambleas Representativas que entre sus características está la de ser capaz de ejercer presión sobre el monarca en pro del cumplimiento de sus

obligaciones en algún momento consideradas “Divinamente otorgadas”. Este propósito se cumplió parcialmente en la mayoría de los estados monárquicos europeos, salvo en Reino Unido donde el Parlamento disponía del suficiente poder para compeler a la corona aceptar (en este caso particular) las peticiones Colectivas, mientras en otras jurisdicciones el “ejercer presión” para a ser “Procurar Convencer o Razonar”, la conveniencia de otorgar en gracia. El tiempo pasa, y atrás quedaron los estados monárquicos y los estados nacionales hasta llegar a los modernos estados republicanos, en donde se pensó que al ser el pueblo quien detenta el poder, el Derecho de Petición tendría un puesto privilegiado en las diferentes cartas constitucionales, pero no fue así, se dejó de lado y en el olvido la naturaleza moral de este derecho y se le otorga mayor importancia a las relaciones jurídicas estrictas presentes entre gobernante y gobernados, careciendo de lógica una institución fundamentada en la justicia misericordiosa, generosa y discrecional del gobernante. Es así como puede verse por ejemplo en la Constitución Federal de los Estados Unidos, en la que no se menciona ni se hace referencia alguna a la petición o gracia, pero dos (2) años después, en 1789 con la 1ra. Enmienda, se incorpora en el texto de la carta magna. Caso similar encontramos en Francia, donde se aprueba la Declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano en 1789, donde no se encuentra referencia al tema y es dos (2) años después en 1791, a nivel constitucional que se concede este derecho y es llevado a la categoría de Derecho civil y natural.

En la Constitución de España de 1837, se consagra clara y explícitamente por primera vez este derecho. En 1876 se ratifica este derecho, pero prohibiendo su ejercicio a las fuerzas armadas. Posteriormente en el año 1931, con la constitución republicana se mantiene el derecho de petición con esta misma restricción. El derecho de petición en el año 1945 en el Fuero de los Españoles, se mantiene y la restricción de ejercicio a las fuerzas armadas pasó a ser limitaciones que alcanzaban a los funcionarios públicos. Y es para 1960 que se aprueba la ley que regula este derecho y hasta el momento sigue vigente, junto con la constitución de 1978.

## 2. EL DERECHO DE PETICIÓN EN LA ÉPOCA DEL CONSTITUCIONALISMO

Tal parece que del antiguo régimen referente al derecho de petición solamente quedó los denominados “Cuadernos de quejas”, presentados por los miembros del Tercer Estado y el estamento eclesiástico al rey Luis XVI, en el momento que convocó a los Estados Generales en 1789. Consta en la historia que la negativa del rey francés, a conceder algunas de las peticiones hechas en adición a otras causas, dio como origen la constitución de la Asamblea Nacional y puso en marcha la revolución francesa. Vale la pena señalar, que, con el triunfo del constitucionalismo, se produce el descenso del derecho de petición en la Europa Continental. Las causas son múltiples: el desarrollo de la empresa y los partidos políticos, los medios de control otorgados a los parlamentarios sobre el Ejecutivo, tales como interpelaciones y preguntas sobre todo el perfeccionamiento del sistema de garantías y recursos jurisdiccionales, particularmente en el orden contencioso administrativo. Entonces se olvida el fin primordial que tiene el derecho de petición, que por su propia naturaleza posee un componente moral, suplantándolo por la implantación del Estado de Derecho, perdiéndose esta institución, tal y como veremos a continuación.

La Constitución Federal de los Estados Unidos, no contemplaba inicialmente la declaración alguna de derechos, pero cuando el primer Congreso decidió en 1789 adicionar una parte dogmática al texto constitucional, el derecho de petición quedó considerado en la Primera Enmienda. Posteriormente en 1791, la Constitución francesa reconoció a los ciudadanos como uno de los derechos civiles y naturales, la libertad de dirigir a las autoridades constituidas, peticiones firmadas individualmente y también la constitución francesa de 1793, establecería en su Artículo 32, que: “El derecho de presentar peticiones a los depositarios de la autoridad pública no puede, en ningún caso, ser prohibido, suspendido ni limitado”.

## 3. EL DERECHO DE PETICIÓN

### 3.1. Noción conceptual

Se define el derecho de petición como un derecho público que confiere a las personas, la facultad de solicitar la solución de un daño que se le haya ocasionado, solicitar un beneficio reconocido en la ley o también solicitar la

mediación de la autoridad siendo obligatorio de parte del funcionario al cual se le haya hecho la solicitud de responder en un plazo general de treinta días como término máximo.

### 3.1.2. Naturaleza jurídica

En cuanto a la naturaleza jurídica del derecho de petición, podemos afirmar que su fundamento doctrinal se encuentra en las siguientes concepciones: como un derecho fundamental, como deber y libertad y como seguridad jurídica.

### 3.1.3. Derecho fundamental

Hemos podido observar en algunas constituciones que el derecho de petición se encuentra enmarcado dentro del título de garantía fundamental. Sin embargo, más que una garantía en nuestra opinión es un derecho fundamental que tiene toda persona para elevar una petición a sus autoridades, mientras que la palabra garantía proveniente de “warranty” (en inglés), significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar algo (un derecho). El derecho de petición se interpreta como una capacidad jurídica que interviene entre el gobernado y sus autoridades, formando el principal objeto de los derechos subjetivos públicos derivados de dicha relación.

### 3.1.4. Libertad y deber

La libertad es una condición “sine qua non”, necesaria y forzosa para obtener la finalidad que cada hombre persigue. Es una facultad inseparable de la propia naturaleza humana y elemento esencial de la persona. El deber, ha sido explicado dentro de la doctrina, partiendo de la concepción de que, como persona, el individuo puede solicitar al Estado, que le otorgue el ejercicio de un derecho o facultad. Esta posición procede del reconocimiento del Estado de nuestros derechos y como una consecuencia del deber, al ejercer los derechos ciudadanos.

### 3.1.5. Seguridad jurídica

El Estado, al desplegar su actividad de imperio, asume una conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, con lo que afecta el ámbito jurídico atribuible a cada individuo como gobernado, por lo tanto, todo acto de actividad estatal afectará a una Persona Natural o Jurídica en sus derechos a la vida, propiedad, libertad, etc. Se conceptúa la seguridad jurídica como el contenido de las garantías constitucionales manifestadas en la substancia de diferentes derechos subjetivos públicos, individuales del gobernado, oponible y exigibles al Estado y a sus autoridades, las que están obligadas a su acatamiento y observancia.

## 3.2. Requisitos y características

El ejercicio del derecho de petición, implica el cumplimiento de ciertos requisitos consagrados en la carta magna. En términos generales y mínimos encontramos en varias constituciones que debe presentarse de forma respetuosa. Y todos sabemos y reconocemos que la carta fundamental de un país es la norma suprema y que el resto de las normas que son de inferior jerarquía deben guardar concordancia con el espíritu de aquella. He allí la importancia del control de la constitucionalidad, pues todos los ciudadanos de un país debemos velar para que los actos de los servidores públicos en el ejercicio de su cargo y las normas legales, reglamentarias, estatutarias se apeguen a los principios generales de la excerta constitucional de un país. Es por ello, que cualquier otra exigencia de un requisito establecido por medio de una ley o decreto reglamentario de menor jerarquía a la Constitución de un país, significaría una violación a la norma suprema, excepto que la misma delegue en la ley su desarrollo.

La jurisprudencia de la República de Colombia, especialmente la sentencia T-377 de 2000, cuyo Magistrado Ponente fue Alejandro Martínez Caballero de la Corte Suprema de dicho país, la cual ha sido reiterada por esta Corporación de Justicia en varias ocasiones, sistematizó los elementos característicos del derecho de petición, así:

a) *“El derecho de petición es fundamental y determinante para la efectividad de los mecanismos de la democracia participativa. Además, porque mediante él se garantizan otros derechos constitucionales, como los derechos a la información, a la participación política y a la libertad de expresión.*

(...)

c) *La respuesta debe cumplir con estos requisitos: 1. oportunidad 2. Debe resolverse de fondo, clara, precisa y de manera congruente con lo solicitado 3. Ser puesta en conocimiento del peticionario. Si no se cumple con estos requisitos se incurre en una vulneración del derecho constitucional fundamental de petición.*

d) Por lo anterior, la respuesta no implica aceptación de lo solicitado ni tampoco se concreta siempre en una respuesta escrita.

(...)

g). En relación con la oportunidad de la respuesta, esto es, con el término que tiene la administración para resolver las peticiones formuladas, por regla general, se acude al Artículo 6º del Código Contencioso Administrativo que señala 15 días para resolver. De no ser posible, antes de que se cumpla con el término allí dispuesto y ante la imposibilidad de dar una respuesta en dicho lapso, la autoridad o el particular deberá explicar los motivos y señalar el término en el cual se realizará la contestación. Para este efecto, el criterio de razonabilidad del término será determinante, puesto que deberá tenerse en cuenta el grado de dificultad o la complejidad de la solicitud. Cabe anotar que la Corte Constitucional ha confirmado las decisiones de los jueces de instancia que ordena responder dentro del término de 15 días, en caso de no hacerlo, la respuesta será ordenada por el juez, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes”.

La cita anterior, nos muestra varios elementos característicos interesantes del derecho de petición, tales como la oportunidad, la cual debe ser respondida dentro del tiempo que establece la ley y en la medida que la autoridad no pueda responder deberá explicar las razones de su imposibilidad y establecer nueva fecha. También se refiere a la congruencia entre lo solicitado y la respuesta dada por la autoridad y la puesta en conocimiento del peticionario. De no concurrir alguno de estos elementos se estaría violando los derechos del ciudadano.

### **3.3. El derecho de petición en Panamá**

El derecho de petición se encuentra reconocido en el artículo 41 de la Constitución Política de Panamá, el cual fue objeto de varios cambios desde inicios de la República. En el derecho constitucional comparado encontramos disposiciones mucho más detalladas y amplias dejando claro tanto para las autoridades como para el administrado su alcance. Sin embargo, en nuestra norma constitucional la norma es muy simple, resumida y quizás sea el motivo por el cual no se le preste la debida atención y respeto para su cumplimiento. A continuación, analizaremos el artículo que la consagra no sin antes realizar su transcripción.

*“ARTICULO 41. Toda persona tiene derecho a presentar peticiones y quejas respetuosas a los servidores públicos por motivos de interés social o particular, y el de obtener pronta resolución.*

*El servidor público ante quien se presente una petición, consulta o queja deberá resolver dentro del término de treinta días.*

*La Ley señalará las sanciones que correspondan a la violación de esta norma”.*

La disposición constitucional que consagra el derecho de petición en Panamá no es nada diferente ni lejana a la de otros países, en la que podemos identificar algunas características y requisitos mínimos que facilitan el uso de este derecho para cualquier persona que desee utilizarlo. Entre sus características tenemos que es un derecho constitucional, abierto y libre, de uso individual o colectivo, de interés público o privado, puede ser verbal pero preferiblemente escrito, debe presentarse de forma respetuosa y la autoridad está en la obligación de responderlo en treinta días.

#### **3.3.1. Modalidades del Derecho de Petición**

El Derecho de Petición puede presentarse en cualquiera de sus cinco modalidades (solicitud, consulta, queja, denuncia y acción legal), según lo que pretenda el administrado. Sin embargo, para efecto del presente documento centraremos nuestra atención en dos de ellas: la solicitud y la consulta administrativa.

##### **3.3.1.1. La Solicitud**

Es toda petición que se formule a la Administración Pública para que ésta reconozca o conceda un derecho subjetivo, debe hacerse por escrito y contendrá los siguientes elementos: Funcionario u organismo al que se dirige; nombre y señas particulares de la persona que presenta el escrito, que deben incluir su residencia, oficina o local en que puede

ser localizada y, de ser posible, el número del teléfono y de fax respectivo; lo que se solicita o pretende; relación de los hechos fundamentales en que se basa la petición; fundamento de derecho, de ser posible; puebas que se acompañan y las que se aduzcan para ser practicadas; y lugar, fecha y firma de la persona interesada.

No requerirán el cumplimiento de las formalidades antes expresadas, las solicitudes de copias de documentos, suministro de información sobre asuntos oficiales no reservados, extensión de boletas de citación y otras que no justifiquen o den inicio a un proceso administrativo. Cuando la autoridad resuelve negar una solicitud de un particular para que se le conceda un derecho reconocido en la ley puede éste utilizar los mecanismos que le otorga la ley para impugnar la decisión ante la misma institución que desconoció el derecho mediante los recursos legales que le provee la ley para tal efecto.

### **3.3.1.2. La Consulta**

Consiste en la pregunta o preguntas que dirige un particular a la autoridad competente para que ésta opine en relación a un asunto que interesa al consultante o a un número plural de personas. (Artículo 201 de la Ley 38 de 2000).

### **3.3.1.3. La Queja**

Querrela que se interpone ante la autoridad competente por asunto en el que se ve afectado un interés particular del quejoso o de un número plural de personas, por lo que puede ser de interés particular, de un tercero o de interés público (social), como la que se presenta por incorrecta actuación de un servidor público, por desconocimiento o reclamo de un derecho, deficiente prestación de un servicio público, entre otras. La queja tiene la particularidad de que no requiere formalidad especial para su presentación. (Cfr. Numeral 82 de la Ley 38 de 2000).

### **3.3.1.4. La Denuncia**

Acto por el cual se da conocimiento a la autoridad por escrito o verbalmente de un hecho contrario a las leyes, con el objeto de que ésta proceda a su averiguación y castigo. La denuncia administrativa, no requiere formalidad, y en cuanto se la haga verbalmente debe levantarse un acta que han de firmar o suscribir el denunciante, así como la autoridad que rechaza la denuncia y el Secretario o la Secretaria del Despacho o quien haga sus veces (Cfr. Numeral 32 del artículo 201 de la Ley 38 de 2000).

### **3.3.1.5. La Acción legal o recursos administrativos**

Son actos de impugnación formal a través del cual se ataca, contradice o refuta, por escrito, una actuación o decisión de la autoridad encargada de resolver el proceso administrativo. Los recursos legales más conocidos en la esfera administrativa son el de reconsideración, apelación, de hecho y de revisión administrativa. Sin embargo, en el ámbito del derecho tributario panameño solamente existe el recurso de reconsideración y el recurso de apelación.

## **3.4. La solicitud (petición) de carácter fiscal ante la administración tributaria**

Las solicitudes de carácter fiscal hechas a la Administración Tributaria, tienen el propósito de lograr una manifestación por parte de esta, con respecto a un derecho alegado por el obligado tributario. La decisión adoptada por la Administración, con relación a lo solicitado tiene efectos jurídicos que pueden beneficiar o perjudicar al administrado de forma total o parcial, quien puede impugnar el acto administrativo proferido por la Administración Tributaria por considerar lesionado un derecho subjetivo o legítimo establecido en la ley. Además, que con las resoluciones decisorias dictadas por la autoridad se agotan la vía gubernativa para poder acudir a la sala tercera de lo contencioso, lo cual no ocurre con la consulta que estudiaremos más adelante. Las solicitudes de carácter fiscal pueden ser individuales o colectivas.

### **3.4.1. Solicitudes fiscales individuales colectivas**

El Artículo 1199 del Código Fiscal de la República de Panamá dispone quienes pueden presentar solicitudes de carácter fiscal y menciona que son “todas las personas directamente interesadas pueden presentar solicitudes de carácter fiscal. En el caso de las personas naturales podrán comparecer y gestionar por si mismas o hacerse representar por un apoderado legal (abogado), cuando no implique una controversia con la administración tributaria. En el caso de



la persona jurídica, así como aquellas personas que tengan limitado el ejercicio de su capacidad jurídica deberán comparecer y gestionar peticiones o promover sus recursos por medio de un apoderado legal" (abogado). Lo que está en paréntesis es nuestro. (Cfr. Código Fiscal de la República de Panamá, Editorial Mizrachi & Pujol, Octava edición, Colombia, 2013, p.276).

De igual manera, en concordancia con el Artículo 41 de Constitución Política de Panamá, los contribuyentes pueden realizar solicitudes de carácter fiscal de forma colectiva siempre que ostenten un mismo derecho o aspiren al mismo beneficio y cuando tengan por objeto denunciar abusos, ocultaciones o defraudaciones en perjuicio del Fisco, y, en general, toda clase de hechos de interés público". (Cfr. Artículo 1204 del Código Fiscal).

#### **3.4.2. Formas de presentar las solicitudes de carácter fiscal**

Algunas solicitudes pueden hacerse de manera verbal, pero prevalece la forma escrita de presentar las solicitudes de carácter fiscal y de acuerdo al Artículo 1201 del Código Fiscal de Panamá, deben reunir algunos requisitos mínimos, tales como: "Ser extendidos en papel simple. (Numeral 1, según artículo 104, ley 8/2010); expresar el nombre o la denominación del funcionario u organismo al cual va dirigido; la clara exposición de la súplica a que la solicitud se refiera; contener la relación de los hechos que sirven de antecedentes a la solicitud; cita de las disposiciones legales pertinentes, si esto le fuera posible al interesado; emplear formas respetuosas tanto en el tratamiento del funcionario u organismo a quien va dirigido, como en la redacción del escrito; contener la expresión del lugar y de la fecha en que el escrito se redacta; ser firmado por el particular interesado que dirige el escrito, o, en su caso, por su representante legal o apoderado con expresión del número de su cédula de identidad personal y la dirección postal del solicitante, a la cual deberá dirigirse las notificaciones.

El funcionario que reciba una solicitud escrita con frases indecorosas e irrespetuosas tiene la facultad de rechazarlo o de no recibirlo devolverlo y ordenar su corrección y en el evento de que faltara alguno de los elementos básicos arriba expuestos puede el funcionario fiscalizador ordenar el saneamiento o corrección de la presentación de la solicitud, el cual debe realizarse dentro de un periodo de cinco a ocho días, según lo disponga la providencia que lo ordene, tal y como veremos a continuación.

#### **3.4.3. Solicitudes que adolecen de un defecto o se ha omitido algún documento exigido por la ley**

Cuando un escrito de solicitud entregado por el contribuyente, no cumple con ciertos requisitos de forma que establece la ley, pero subsanables y no se le indica al contribuyente el defecto encontrado para que lo corrija siendo sujeto a rechazo de plano podríamos contravenir algunos principios fundamentales del derecho administrativo como el antiformalismo. Es decir, que el incumplimiento de forma no sea causa para postergar su trámite o rechazar una solicitud. El acto administrativo que niega una solicitud por carecer de una formalidad, como si se tratara de un proceso judicial no es la esencia del procedimiento administrativo. Si la solicitud de carácter fiscal, adolece de algún defecto o el interesado, ha omitido algún documento exigido por la ley o los reglamentos, el funcionario así lo hará constar y le concederá un plazo de ocho días para subsanar la omisión. Una vez transcurridos dicho plazo, el funcionario devolverá al peticionario la solicitud, sin perjuicio de lo que dispone el artículo sobre caducidad de la instancia. (Cfr. Artículo 76 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000).

#### **3.4.4. Término que tienen las autoridades para dar respuesta a las peticiones hechas por el contribuyente**

En las constituciones de varios países no se establece el plazo para que la autoridad responda las peticiones que se le presenten, puesto que esta se encuentra normado en sus respectivas leyes. En Panamá era así hasta el año 1946, sin embargo, el constituyente creyó conveniente establecer un plazo de 30 días para garantizar que el servidor público respondiera en ese término. Lo cierto es que en la actualidad muchas veces no se cumplen el mandato constitucional. Y a pesar de que existen normas administrativas generales que establecen sanciones al servidor público infractor no se cumple. Frente a esto, en el ámbito tributario el nuevo Modelo de Código Tributario 2015 en su artículo 95, propone que en la propia norma tributaria de un país se establezca, además de la obligación de resolver las peticiones que se le formulen a las autoridades fiscales dentro del plazo establecido en la ley, el establecimiento de sanciones que haya lugar como resultado de las quejas que presente el contribuyente u obligado tributario ante el titular de la Administración Tributaria. De esta forma el administrado sabrá su derecho contenido en la misma norma tributaria para su uso y la



administración será más consciente de su obligación a resolver en pronto tiempo mejorando el servicio público que presta. Quedará por parte del obligado tributario el ejercicio del derecho a presentar quejas administrativas contra los funcionarios públicos que incumplan el mandato legal y constitucional de responder las solicitudes de carácter fiscal cualquiera que sea esta dentro del término establecido en la ley y en atención al contenido de la misma petición.

En Panamá, las sanciones que existen por el incumplimiento del funcionario del derecho de petición se encuentran en normas de procedimiento general y que pueden ser aplicadas de oficio o a petición de parte. Estas pueden ser: amonestación escrita, la primera vez; suspensión temporal del cargo por diez días hábiles, sin derecho a sueldo, en caso de reincidencia durante el mismo año; destitución, en caso de volver a cometer la falta disciplinaria; y destitución, si el funcionario incurre en infracción a lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 38 de 2000 en tres ocasiones distintas, sin consideración al año en que realice la falta. Las sanciones antes descritas serán impuestas por el superior jerárquico de la misma institución, respetando el debido proceso y mediante resolución motivada que deberá ser agregada al expediente personal del funcionario sancionado.

Otro aspecto a considerar es la responsabilidad que debe asumir el propio estado ante la deficiencia del servicio público que presta y en tal sentido, el silencio administrativo no sólo debe aplicar cuando estamos dentro del procedimiento administrativo tributario sino en cualquier trámite que se esté realizando ante la propia Administración Tributaria, como podemos mencionar: las solicitudes de devoluciones de impuestos, exoneraciones u otros.

El incumplimiento del derecho fundamental de petición se puede deber a varias razones, a saber: la delegación constitucional en la ley del establecimiento de las sanciones; el desinterés por parte de las autoridades de cumplir con el periodo establecido para cada caso; la falta de aplicación por parte de las autoridades de las sanciones de oficio; la actitud pasiva del ciudadano que no expone sus quejas ante la autoridad por incumplimiento del término establecido con el propósito de que se apliquen las sanciones correspondientes; omisión de plazos en la ley o reglamento para cada trámite administrativo que se trate y en aquellos casos donde lo tienen establecido no es acorde con los tiempos reales. En nuestra opinión para que la autoridad administrativa salga del relajamiento en que se encuentran, los administrados deben aprender a ejercer su derecho ciudadano utilizando los mecanismos que la ley tiene a su disposición. Mientras no exista la cultura en el ciudadano de exigir un servicio eficiente de la administración pública no se logrará sembrar conciencia en los servidores públicos para su fiel cumplimiento ni mucho menos lograremos que el estado deje de ser un estado sancionador o de policía para convertirse en un estado responsable de sus acciones u omisiones por la prestación de servicios deficientes que pudieran prestar en detrimento de los administrados.

En cuanto a los muchos trámites que hay en la Administración Tributaria de Panamá sería conveniente analizar la duración de cada uno de ellos con el propósito de fijar tiempos razonables y reales de procesamiento. Actualmente existen plazos especiales para ciertos trámites o solicitudes en particular, pero en lo que respecta a solicitudes de carácter fiscal en términos generales o reclamos de naturaleza tributaria “No deberá exceder de dos meses el tiempo que transcurra desde el día en que se presente una solicitud hasta aquél en que se dicte resolución que ponga término a la misma” y en el caso de recursos legales como el de reconsideración que se presenta ante la propia Administración Tributaria será por el mismo término de dos (2) meses, pero “podrá excederse el plazo hasta un término adicional de dos (2) meses si se ha ordenado la práctica de pruebas o se están evacuando estas”. En el evento de que “ transcurridos los términos indicados... sin que medie resolución de primera instancia y sin que el recurso esté en las circunstancias indicadas en el referido párrafo... , el recurrente podrá interponer la apelación directamente al Tribunal Administrativo Tributario dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al vencimiento del término de los dos meses antes señalado, sin perjuicio que el recurrente considere agotada la vía gubernativa, tal como lo señala el artículo 200, numeral 1 de la Ley 38 de 2000” (Cfr. Artículo 1185 del Código Fiscal de Panamá).

### **3.4.5. Derechos que tiene el contribuyente o administrado frente a la administración tributaria**

#### **3.4.5.1. El derecho del contribuyente a conocer el estado en que se encuentra el trámite de su petición**

Muchas Administraciones Tributarias con el apoyo de herramientas telemáticas, dispositivos telefónicos, terminales en sitios públicos han logrado mejorar su servicio poniendo en conocimiento al administrado de la etapa o estado en que se encuentra un determinado trámite, tales como: solicitudes de correcciones de cuenta, rectificativas de formulario

declarativo de renta, aplicación correcta de pago, certificaciones, en tanto que otros tipos de peticiones (solicitudes, consultas o quejas) que son entregados en ventanilla de recepción de documentos, los cuales llevan un conducto diferente no se saben en qué etapa se encuentran. En la actualidad si existe alguna Administración Tributaria con estas limitaciones deberán pronto superarlas apoyados en la tecnología.

Con la tecnología el acercamiento entre el fisco y el contribuyente debe mejorarse, puesto que ambas partes podrán tener formas rápidas de comunicación y de presentar solicitudes de carácter fiscal y obtener respuesta en forma oportuna. La tarea de las administraciones tributarias modernas es facilitar los mecanismos en general de los servicios que brinda a los administrados para un mejor y mayor cumplimiento tributario.

Las herramientas tecnológicas no deben solamente diseñarse para que la fiscalidad tenga mejoras formas de fiscalizar sino también para facilitar el cumplimiento tributario de los obligados tributarios. Es importante que el usuario tenga la satisfacción de que puede realizar y monitorear sus trámites desde la comodidad de su casa u oficina, que la plataforma sea segura, que el servicio sea ininterrumpido las veinticuatro horas, los siete días de la semana; que los saldos de cuenta sean los correctos, que la mayor parte de los tramites se pueden realizar desde el sitio web o cuenta individual del administrado, que la información esté actualizada, que los formularios electrónicos de declaración sean de acuerdo a las normas aprobadas, que estos sean claros y libres de errores.

#### **3.4.5.2. Derecho a solicitar verbalmente a la Administración Tributaria los hechos que sirvieron de fundamento y datos tenidos en cuenta en el acto administrativo que se trate**

Es muy importante que las Administraciones Tributarias tengan cierto grado de apertura con los obligados tributarios con el propósito de que estos puedan solicitar verbalmente los fundamentos y datos que hayan sido tenidos en cuenta en el acto administrativo que se trate, pudiendo hacer estos por escrito las objeciones que estimen convenientes en favor de sus derechos y cuando el error sea evidente el funcionario deberá admitirlo. Esta facultad reconocida en algunas legislaciones es sin perjuicio del derecho que tiene todo interesado en un acto administrativo fiscal para presentar los recursos legales correspondientes cuando se trate de actos administrativos definitivos.

#### **3.4.5.3. Derecho a exigir constancias de comprobación de presentación de documentos**

Todo obligado tributario tiene el derecho de solicitar a la Administración Tributaria y estos en la obligación de concederle constancias de recepción de los documentos que se entregan con expresión clara de la materia objeto de la solicitud, el número de entrada en la oficina y el día y hora de su presentación, así como también podrá también exigir recibos de los documentos probatorios que presente. Sobre el particular, para ciertos trámites las Administraciones Tributarias cuentan con un check list de documentos que ya están establecidos en las normas de sus países con el propósito de tener una constancia de los documentos presentados por una parte y recibidos por la otra. Esta es una práctica sana y recomendable para la transparencia del procedimiento administrativo que se trate.

#### **3.4.5.4. Derecho a solicitar una relación exacta y detallada del objeto de la expedición del acto administrativo**

Un derecho que tiene todo contribuyente que se sienta afectado por un acto administrativo decisorio de cualquier naturaleza dictado por la Administración Tributaria es el de poder solicitarle una explicación amplia y precisa del objeto sobre el cual se haya expedido una resolución administrativa ante el funcionario público que la dictó y éste tiene el deber de entregarla dentro del periodo de tiempo establecido para ello que en el caso panameño es de cinco días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud. Este tipo de solicitudes va a permitir al obligado tributario conocer en detalle los motivos y los hechos que llevaron a la administración a tomar una decisión determinada y de esta manera poder hacer uso de su derecho legítimo de la debida defensa en forma oportuna. Es decir, antes de que termine el plazo para presentar el recurso de reconsideración ante la autoridad de primera instancia, para que aclare, modifique o revoque la resolución objeto del recurso.

Es preciso que las Administraciones Tributarias sean amplias en sus explicaciones porque de no serlo están privando del derecho a preparar su defensa al administrado. Hemos sido testigos de algunos casos en donde el administrado solicita una relación exacta y detallada de los motivos y los hechos que llevaron a la administración a tomar una decisión

determinada en más de una ocasión obligándose a utilizar otros mecanismos como el habeas data. Es muy posible que el administrado no tenga la necesidad de presentar este tipo de acciones si las resoluciones administrativas expedidas por la administración sean lo suficientemente explicativas para disipar cualquier duda sobre la decisión adoptada.

### **3.4.6. Otros mecanismos para hacer valer el derecho constitucional de petición**

#### **3.4.6.1. La Acción de Habeas Data**

En los últimos tiempos las autoridades de los gobiernos de muchos países han sentido la preocupación de establecer mecanismos que permitan una mayor transparencia en la gestión pública. La ocultación y recelos de información ha quedado en el pasado puesto que los administrados ahora tienen mecanismos constitucionales y legales que les garantiza tener acceso a la información que se encuentran en poder de las instituciones públicas por medio del conocido Habeas Data. En la República de Panamá la acción de Habeas Data tiene rango constitucional y está regulada en la Ley 6 de 2002 y por medio de esta acción toda persona estará legitimada para promoverla, con miras a garantizar el derecho de acceso a la información, cuando el funcionario público titular o responsable del registro, archivo o banco de datos en el que se encuentra la información o dato personal reclamado, no le haya suministrado lo solicitado o si suministrado lo requerido se haya hecho de manera insuficiente o en forma inexacta.

En el sentido anterior, si bien la información tributaria que atañe al contribuyente es de carácter confidencial, esta no lo es ni debe ser para el propio sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Proceder de forma distinta es desconocer el derecho a peticionar que tienen los ciudadanos de un país a sus autoridades y estos del deber de responder a tales peticiones. La confidencialidad en materia tributaria es un derecho que tienen los obligados tributarios para que la misma no sea divulgada a personas ajenas a ella, salvo que sea solicitada por un juez de una causa con motivo de una investigación dentro de un proceso y no para que le sea aplicada la confidencialidad a ellos mismos.

Un caso muy particular de lo antes expuesto son los papeles de trabajo del auditor, los cuales no deben serles negados a los contribuyentes que han sido objeto de alcances adicionales, auditorías fiscales o expedientes de información tributaria solicitada por otro estado por las Autoridades Tributarias, según experiencias compartidas por personas que se sienten afectadas y que por temor a ser sujetos de otras medidas de verificación fiscal no se atreven a realizar este tipo de solicitudes. Este sentimiento de temor sembrado en los contribuyentes de una forma psicológica los priva de hacer uso de su derecho a peticionar a las autoridades y a no colaborar tal y como lo espera la Administración Tributaria.

En conclusión, el obligado tributario tiene derecho a solicitar información a la Administración Tributaria y en especial si le afecta puesto que es la persona directamente interesada y las Administraciones Tributarias deberán entregarlas sin reservas, salvo que exista una ley que diga lo contrario. Sin embargo, en caso de no existir impedimentos legales para suministrarla, el administrado sin necesidad de abogado puede hacer uso de la acción de Habeas Data, la cual se tramitará mediante procedimiento sumario sin mayores formalidades ante los Tribunales Superiores o del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, según el tipo de jurisdicción (municipal o provincial) que posea el funcionario titular o responsable del registro, archivo o banco de datos.

#### **3.4.6.2. Autoridad Nacional de Transparencia y Acceso a La Información - A.N.T.A.I.**

La República de Panamá en su afán de promover y asegurar la cultura de la transparencia en la gestión pública y de permitir el acceso a la información ha creado una entidad denominada Autoridad Nacional de Transparencia y Acceso a la Información (ANTA), como "Institución pública, descentralizada del Estado, que actuará con plena autonomía funcional, administrativa e independiente, en el ejercicio de sus funciones, sin recibir instrucción de ninguna autoridad, órgano del Estado o persona". (Cfr. Artículo 1 de la Ley 33 de 2013), con el propósito de "velar por el cumplimiento del derecho constitucional del Derecho de Petición y de Acceso a la Información, así como por los derechos previstos en los convenios, acuerdos, tratados, programas internacionales y nacionales en materia de prevención contra la corrupción y por la inserción e implementación de las nuevas políticas de prevención en la gestión pública a nivel gubernamental por iniciativa propia o por propuestas nacionales o internacionales". (Cfr. Artículo 2 de la Ley 33 de 2013).

### 3.4.7. La solicitud de carácter fiscal, según el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, conocido por sus siglas CIAT, es un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 38 países miembros en cuatro continentes: 31 países americanos, cinco países europeos, un país africano y un país asiático. India es país miembro asociado. Dicho organismo ha elaborado una propuesta de código tributario que sirva de referencia para mejorar la legislación de los diferentes estados con el objetivo de guardar una equidad en la relación entre el fisco y el contribuyente con reglas claras y transparentes. En tal sentido, en el año 2015 dieron a conocer el nuevo Modelo de Código Tributario, sobre la base de la experiencia de los países iberoamericanos. El documento sugerido busca mejorar las relaciones del fisco con el contribuyente acercándolas y no distanciándolas, por medio de requisitos que impiden esa interacción, la cual es muy necesaria tanto para la entidad gubernamental como para el administrado.

### 3.5. La consulta administrativa ante la Administración Tributaria

Estimamos que, en virtud de las ambigüedades de algunas normas impositivas, surge en la práctica la necesidad del obligado tributario de realizar consultas a sus autoridades tributarias, con el objetivo de que se le aclaren aspectos oscuros o ambiguos de las leyes por medio de otra modalidad del derecho de petición, cual es la consulta escrita. Por medio de la consulta escrita un particular a título individual o en representación de un grupo de personas que comparten el mismo interés pueden elevar a sus autoridades preguntas sobre un tema específico de la ley y su aplicación en la contabilidad del negocio, entre otros aspectos. La norma fiscal, conceptualizan que un particular consulte un aspecto que no solamente le interesa directamente sino a un número plural de personas, además, establece la modalidad escrita de su presentación y el plazo de sesenta días para responderla por los servidores públicos.

El artículo 170 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que reglamenta el Impuesto sobre la Renta en Panamá, define la consulta en los siguientes términos:

*“Artículo 170. El que tuviere interés personal y directo puede presentar consultas a la Dirección General de Ingresos con la finalidad de que se le aclare el sentido y alcance de cualquier norma o disposición sobre tributos de competencia de esa Dirección, con relación a una situación de hecho concreta y actual. Las personas jurídicas deberán formular sus consultas por medio de un apoderado legalmente constituido y acompañar la certificación del Registro Público en donde conste la existencia, vigencia y representación legal de la sociedad”.*

Observemos que la norma citada define quienes pueden elevar una consulta y específica que son solo aquellos que tienen un interés personal y directo con el propósito que se le aclare el sentido y alcance de una norma sobre tributos de competencia de la administración tributaria, con respecto a un caso concreto. Las consultas absueltas por la Administración Tributaria tienen la característica que no producen efectos jurídicos o vinculantes y tiene el propósito de dar orientaciones de carácter tributario al contribuyente interesado para su mejor proceder con respecto al fisco. Al respondernos la pregunta obligada:

¿Por qué motivo la respuesta a una consulta administrativa realizada por un particular no tiene efectos vinculantes?, nos lleva a repasar la teoría general del acto administrativo y alguna de sus clasificaciones, entre ellas el acto jurídico administrativo.

El artículo 201 de la Ley 38 de 2000, define el acto administrativo como la declaración emitida o acuerdo de voluntad celebrado, conforme a derecho, por una autoridad u organismo público en ejercicio de una función administrativa del Estado, para crear, modificar, transmitir o extinguir una relación jurídica que en algún aspecto queda regida por el Derecho Administrativo.

En cuanto al acto jurídico administrativo, son Actos Jurídicos las manifestaciones de voluntad unilateral y plurilateral de las personas naturales y jurídicas, con el objeto de producir efectos de derecho. Es una variación del acto jurídico: que

se realiza para alcanzar ciertos efectos de derecho, como Ejemplo: el nombramiento de un empleado, el otorgamiento de una concesión, un contrato de obras públicas o un contrato de suministro.

Estamos frente a un acto administrativo jurídico cuando distinguimos o identificamos en el acto la presencia de ciertos elementos que son: el sujeto, la voluntad, la autoridad (legitimidad), la forma, el motivo, el mérito, el objeto y la finalidad. Observamos que en la respuesta u opinión dada por la administración no está presente la voluntad que no es más que la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho. En tal sentido, la respuesta de una autoridad a una consulta no es más que una opinión de la misma sobre un aspecto determinado que le interesa saber si le aplica al administrado con base a la ley. La misma no es una declaración, manifestación, posición, dictamen que tenga por efectos el reconocimiento o no de un derecho al administrado. Al no afectar derechos al administrado, la misma no es recurrible, puesto que carece de unos de los elementos del acto jurídico administrativo que es la voluntad.

Nos llama poderosamente la atención sobre el grado de responsabilidad que pueda tener la Administración Tributaria por una errónea orientación al obligado tributario que lo lleve a cometer faltas administrativas, incumplimientos u omisiones pudiendo colocarlo en una situación incómoda frente a nuevas autoridades tributarias que se alternan el poder político cada cinco años desconociendo este último la opinión de su antecesor. Ante esta situación deben existir normas panameñas eximentes de responsabilidad para el obligado tributario que se encuentre en una situación complicada frente a las autoridades tributarias. El nuevo Modelo de Código Tributario del CIAT propone en su artículo 100, lo siguiente:

- 1. "...La contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria en la medida que ésta favorezca los intereses del consultante. En ese sentido, las obligaciones tributarias cuyo plazo para declarar o pagar haya vencido con posterioridad a la contestación de la consulta y antes de la publicación general o comunicación individual de un cambio de criterio, no podrán ser determinadas aplicando un criterio contrario al expuesto en la resolución original, siempre que este último sea más favorable para el consultante que el nuevo.*
- 2. Carecerá de efecto vinculante la consulta formulada sobre la base de circunstancias, antecedentes y datos inexactos, proporcionados por el consultante. El efecto vinculante también cesará si ha existido una modificación de estas circunstancias, antecedentes y datos o si se da una modificación de la legislación aplicable al caso.*
- 3. Para atender la consulta, la Administración Tributaria dispone de... días. El efecto de la respuesta cubre al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad al cambio de criterio que en el futuro dicte la Administración Tributaria en sentido contrario. Asimismo, dicho efecto también se extiende a otros obligados tributarios y al propio consultante tanto respecto de las obligaciones tributarias anteriores a la consulta sobre las que no hubiese criterio en contrario al vencimiento de su plazo para declarar o pagar y siempre que exista identidad sustancial en los hechos y circunstancias respecto de los que fueron objeto de la consulta y sea aplicable la misma normativa. En estos casos, el efecto cesa respecto de hechos generadores que ocurran con posterioridad a la publicación de un cambio de criterio administrativo...".*

El Nuevo Modelo de Código Tributario del CIAT tiene una sección que comenta los artículos antes transcritos que nos ayudan a comprender el alcance de ellos y sus efectos. Explica que dichos artículos "buscan impedir jurídicamente a la Administración Tributaria que vaya contra sus propios actos, atribuyendo así al acto que responde a la consulta el carácter vinculante general para la Administración Tributaria en la medida que el criterio favorezca los intereses del consultante. Por otra parte, la propia naturaleza del procedimiento de consulta hace que en éste no quepa la actividad probatoria.

Es decir, los hechos, antecedentes y circunstancias que se exponen se hacen bajo la exclusiva responsabilidad del consultante. Por esta razón, si tales datos resultan no ser ciertos al ejercer la Administración Tributaria, sus potestades de comprobación e investigación, sea porque nunca lo fueron o porque se modificaron en el tiempo, el efecto

vinculante se pierde. Lo mismo sucede si se da una modificación de la legislación que obligue a que las situaciones a las que aplique el cambio legislativo deban ser tratadas bajo un criterio jurídico distinto. Para satisfacer el principio de igualdad en la aplicación de la ley, se establece que el efecto vinculante para la Administración Tributaria no solo opera respecto del consultante y los hechos y circunstancias consultados, sino también respecto del propio consultante y sus hechos y circunstancias anteriores, así como de otros obligados tributarios. También se prevé que el efecto vinculante se aplique a situaciones futuras de cualquier otro obligado en condiciones sustancialmente iguales y para situaciones pasadas en la medida en que no existiera un criterio previo en contrario en el momento en que se declaró o pagó. Como el efecto vinculante es solo para la Administración Tributaria, se ha optado por impedir que el acto que resuelve la consulta pueda ser recurrible por el consultante, sea en vía administrativa o judicial. Es decir, no se reconoce un derecho del consultante de que el criterio administrativo sea revisado de manera independiente a su aplicación en un procedimiento determinativo, en un afán de evitar una excesiva litigiosidad. Por lo tanto, opera para permitirle al consultante conocer el criterio administrativo, protegiéndolo solo cuando este le favorezca y ajuste su comportamiento en consecuencia”.

El Nuevo Modelo de Código Tributario del CIAT, también extiende la posibilidad de que los gremios o grupos que representan a sus agremiados u obligados tributarios puedan elevar consulta a la Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones comunes a sus miembros.

*“Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionadas, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados”.*

En el caso panameño no encontramos una norma equitativa tanto para el administrado como para la administración en cuanto a cargas de responsabilidad pudiendo dejar en estado de indefensión al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, lo más que hemos visto en nuestra normativa es la facultad privativa que tiene la Administración Tributaria de absolver consultas y de poder declararlas improcedentes al momento de su presentación y no después de su contestación cuando concurren algunas situaciones descritas en el artículo 170 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

El numeral dos (2) del artículo 170 del decreto reglamentario enumera los casos en que la administración tributaria podría declarar improcedente la consulta. Siendo estos casos: cuando no cumpla con los requisitos establecidos en esta Resolución; cuando no se aporten suficientes elementos de juicio; cuando la consulta se refiera o guarde relación con hechos o situaciones objeto de controversia en la vía gubernativa o contenciosa-administrativa; o, cuando las consultas versen sobre tributos que no sean de su competencia.

De cumplirse con los requisitos arriba mencionados la resolución indica que la consulta entonces podrá hacer absuelta dentro de un plazo de sesenta días hábiles, salvo que por motivos justificados se requiera un lapso mayor, razón por la cual debe ser informado al interesado. El decreto en comento también establece cómo deben ser presentadas las consultas, siendo estas en memorial y cumpliendo los siguientes requisitos: extenderse en papel sellado; dirigirse al Director General de Ingresos; exponer claramente los hechos objeto de la consulta; expresar el criterio del consultante referente a los hechos, materia o situación objeto de la consulta; citar las disposiciones legales pertinentes sobre las cuales verse la consulta; y facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de la consulta. También el decreto reglamentario deja claro que será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos o falsos proporcionados por el consultante.

Lo anterior es muy interesante porque la norma reglamentaria protege al fisco de que en caso de que una respuesta dada no corresponda a la realidad y más aún en detrimento del tesoro nacional la misma puede ser declarada nula. Ahora bien, nos preguntamos, ¿Qué sentido tendría dejar claro en el decreto reglamentario la nulidad de este acto sino tiene trascendencia jurídica? Y por otro lado, ¿Por qué razón el legislador en este decreto no fue equilibrado a darle una seguridad al contribuyente consultante? Es decir, si una autoridad nueva tiene una opinión distinta a la autoridad anterior siempre y cuando el contribuyente haya cumplido exactamente lo dicho por la autoridad predecesora, no



sería sancionado por esa causa. Otro aspecto fundamental es la importancia de que las respuestas hechas por la Administración Tributaria al obligado tributario estén ampliamente explicadas, puesto que las respuestas ambiguas desorientan al contribuyente y lo envía a cometer errores que pueden tener consecuencias económicas o legales. La administración no debe procurar cuidarse de lo que vaya a responder, puesto que para eso es requerido y si no es la autoridad entonces quien sacará al contribuyente de su duda.

## CONCLUSIONES

- El derecho de petición es una figura jurídica que tiene sus orígenes en la antigüedad y que consistía en el derecho del ciudadano de dirigirse a sus autoridades o gobernantes sin restricciones, ni intermediarios.
- La petición es un derecho fundamental del hombre elevado en muchas legislaciones a rango constitucional.
- El derecho de petición confronta problemas para su cumplimiento por parte de las autoridades en cuanto al plazo para su contestación, entre otros.
- Los ciudadanos de un país deben tener conocimiento de la existencia de este derecho, de su práctica permanente y de los mecanismos que tienen para exigir el respeto a su cumplimiento.
- El derecho de petición se desglosa en varias modalidades que son: la solicitud, la consulta, la queja, la denuncia y los recursos legales.
- La respuesta por parte de las autoridades salientes de la administración anterior a la consulta realizada por el obligado tributario debe ser respetada por las nuevas autoridades, siempre que el obligado tributario haya hecho las cosas correctamente de acuerdo a la respuesta o no haya vicios que la invaliden.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

- ALTAMIRANO, Alejandro C., Derecho Tributario (Teoría General), 1ra. Ed., Argentina, Marcial Pons Argentina, 2012, 839 págs.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, Montserrat Casanellas Chuechos y José María Tovillas Morán. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario, Barcelona, Atelier Libros jurídicos, 2012, 413 Págs.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Miguel Pérez de Ayala Becerril. Fundamentos de Derecho Tributario, 2da. ed., Madrid, Editorial Dykinson, 431 Págs.
- PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario Parte General, Vigésimo Primera edición, España, editorial Aranzadi, S.A., 2011, 569 Págs.
- Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario. Revista Jurídica Panameña. Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Págs 167-189, Panamá, 2009.
- BERNAL H., Manuel A.; José A. Carrasco A. y Lastenia M. Domingo C. Manual de Derecho Administrativo Panameño, 1ra. Ed., Panamá, Litho editorial Chen, S.A., 2013, 630 págs. D'AGOSTINO, Francesco. Filosofía del Derecho, Bogotá, editorial Temis, S.A., 2007, 259 Págs.
- ROSS BRAVO, Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. 2da. ed., República Dominicana, Publicaciones CAPGEFI, 2009, 361 Págs.
- PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación Tributaria y Organización Empresarial, Estrategias y Objetivos. Editorial Legis. Quinta edición. Colombia. 2007, 1015 Págs.
- TALEVA SALVAT, Orlando. Diccionario Jurídico Tributario. Valletta Ediciones, S.A. Primera edición. Argentina. 2009. 310 Págs.
- CASADO, Salvat. Diccionario Jurídico. Valletta Ediciones, S.A. Sexta edición. Argentina. 2009. 862 Págs.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta. Argentina. 1998. 422 Págs.
- TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO. Revista Justicia Tributaria- Tercera edición. Panamá. 56 Págs.



- CUSGUEN OLARTE, Ricardo. Manual de Derecho Tributario. Grupo Editorial Leyer. Tercera edición. Colombia. 2000. 643 Págs.
- RIASCOS GOMEZ, Libardo Orlando. El Acto Administrativo. Editorial Ibañez. Colombia. 2013. 643 páginas.

### **TRABAJOS DE GRADUACIÓN**

- VEGA, Mariela del Carmen, El Derecho de Petición y la Ley 36 de 5 de junio de 1998, Universidad de Panamá, 2000.
- PAZ REINA, Ana Teresa. Evolución Sistemática del Procedimiento Administrativo Tributario en Panamá, ISAE Universidad, 2013
- SOUSA ADAMES, Maribel Teresita. El derecho de consulta en la legislación fiscal panameña, Universidad Santa María La Antigua, 1986.
- DE LEON, Telma Silvera. Análisis Jurídico del Derecho de Petición en la Legislación Panameña. Universidad de Panamá, 1985
- ESCOBAR BOTELLO, Edgar Duberli. Modalidades del Derecho de Petición en la Legislación Panameña. Universidad de Panamá, 2003.
- Revista de Derecho Político, Núm. 32. CUADRADO Antonio García. El Derecho de Petición. Págs 119-169. Universidad de León, 1991

### **LEYES, DECRETOS Y FALLOS**

- Constitución Política de la República de Panamá. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A. Undécima edición. Colombia. 2010. 94 Págs.
- Código Fiscal de la República de Panamá. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A., Octava edición. Colombia. 2013. 720 Pags.
- Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal y se deroga el Decreto No.60 de 28 de Junio de 1965.
- Ley 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 otras Disposiciones.
- SHEFFER TUÑÓN, Javier Ernesto. Legislación de Procedimiento Administrativo. Editorial Cultural Portobelo. Primera edición. Panamá. 2011. 134 Págs.
- Decreto de Gabinete 109 de 1970, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, hoy Ministerio de Economía y Finanzas.
- Ley 33 de 25 de abril de 2013, que crea la Autoridad Nacional de Transparencia y Acceso a la Información.
- Ley 6 de 22 de enero de 2002, que dicta normas para la transparencia de la gestión pública, establece la acción de Habeas Data y dicta otras disposiciones.