



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 11 de julio de 2022.
C-115-22

Licenciada
Waleska R. Hormechea B.
Fiscal General de Cuentas
Ciudad.

Ref.: Término de prescripción para la ejecución de las sentencias emitidas por el Tribunal de Cuentas.

Señora Fiscal General:

Con fundamento en nuestras atribuciones constitucionales y legales, en especial, como asesores de los funcionarios de la Administración Pública, ofrecemos respuesta a su nota FGC-DS-AL-477-22, recibida en este Despacho el 20 de mayo de 2022, mediante la cual presenta formal consulta sobre: “...*el término de prescripción para la ejecución de las sentencias emitidas por el Tribunal de Cuentas, antes Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República*”.

Con relación a su interrogante, esta Procuraduría es del criterio que, el término de prescripción para la ejecución de las sentencias emitidas por el Tribunal de Cuentas, es el establecido en el artículo 1073 del Código Fiscal, conforme al cual los créditos a favor del Tesoro Nacional, se extinguen por prescripción de 15 años, por ser ese, el aplicable a los procesos ejecutivos por cobro coactivo, sustanciados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Es importante indicarle que la respuesta brindada a través de la presente consulta, no constituye un pronunciamiento de fondo, o un criterio jurídico concluyente que determine una posición vinculante en cuanto al tema consultado; no obstante y de forma objetiva, nos permitimos contestarle en los siguientes términos:

De acuerdo al contenido de su consulta, el aspecto específico sobre el cual recae su interrogante, es la aplicación del artículo 1073 del Código Fiscal, por el Tribunal Administrativo Tributario, para resolver las excepciones de prescripción que se formulen dentro de los procesos ejecutivos por cobro coactivo, llevados a cabo por la Dirección General de Ingresos, con la finalidad de hacer efectivas las sentencias en firme, dictadas por el Tribunal de Cuentas.

Al respecto señala que esta situación: “*no está expresamente regulada, ya que se carece de norma que contemple el plazo de prescripción de la acción de cobro, tratándose de la*

recuperación de sumas de dinero pertenecientes al erario". Igualmente, en cuanto a los resultados que, a través de los años ha producido la aplicación del artículo 1073 del Código Fiscal en estos casos, apunta que *"la Resolución de Cargos a ejecutar (...) resulta ilusoria al no surtir sus efectos", "se genera un daño al erario", "se pierde también el esfuerzo invertido por la jurisdicción de cuentas"*. Por último, en lo concerniente a la naturaleza de los montos líquidos establecidos en las resoluciones de cargos, señala: *"los dineros que se pretenden recuperar a través del procedimiento del cobro coactivo, surtido ante la Dirección General de Ingresos, no son consecuencia de la falta de pago de un tributo o contribución al fisco, sino de una condena patrimonial que obliga a restituir determinado monto que el agente o empleado de manejo recibió, administró, invirtió, custodió, etc., por razón de una actividad en particular"*.

Sobre la existencia o no de un término para la prescripción de la acción de cobro de las sumas establecidas en las resoluciones de cargos en firme, resulta preciso referirnos a dos cuestiones jurídicas, que guardan relación con los límites dentro de los cuales ha de ser ejercida la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración Pública, en este caso, de los créditos a favor del Estado establecidos en las sentencias en firme, dictadas por el Tribunal de Cuentas. Hacemos alusión a la *prescripción* del derecho a exigir el cobro de una deuda fiscal (condena patrimonial) y a la sujeción de la Administración a la *legalidad* (específicamente, el criterio desde el cual ha de entenderse que ésta se vincula a las normas jurídicas).

El autor Roberto Ignacio Fernández López, citando a Aguado Cudola, se refiere a la *prescripción*, como la técnica jurídica que busca salvaguardar la *seguridad jurídica* y garantizar la *eficacia* de las administraciones públicas, en el ejercicio de la potestad de comprobar e investigar las obligaciones fiscales materiales (en su caso, tributarias) y formular cargos a los responsables de su cumplimiento, en los siguientes términos:

"(...) Las dos grandes técnicas en las que ha venido apoyándose el legislador para poner coto a esas posibles dilaciones ante una prolongada inactividad administrativa son la **caducidad** y la **prescripción**. Desde esta perspectiva, ambos mecanismos están orientados por igual a salvaguardar la **seguridad jurídica** (art.9.3 CE) y a garantizar el principio constitucional de **eficacia de las administraciones públicas** (art.103.1 CE), por lo que tanto la caducidad como la prescripción pueden servir de repulsivo para que los entes públicos mejoren su grado de eficacia y eficiencia en el ejercicio de las potestades que el ordenamiento les confiere (1).

(...)

La ausencia formal de actividad por la Administración y las consecuencias que a ello le asocia el ordenamiento jurídico constituyen elementos de fortalecimiento del principio de legalidad en un Estado de Derecho. Por ello, el legislador se ve en el deber de conjugar de manera equilibrada la legitimidad de los intereses particulares (derechos subjetivos de los administrados) con la necesidad de que las potestades administrativas se ejerciten en un plazo razonable de tiempo (interés general de la comunidad). Así, ni el interés particular puede estar expuesto *sine die* a una inactividad administrativa abusiva o descuidada con el factor tiempo, ni el interés público puede resultar frustrado por esa misma circunstancia

ante una falta de diligencia debida en el actuar de la Administración (2).” (Resalta y subraya el Despacho)¹

El citado autor, destaca los principios de **seguridad jurídica** y **eficacia** como valores jurídicos que el ordenamiento positivo busca preservar, al establecer términos de caducidad (*tratándose de procesos*) o términos prescriptivos (*tratándose del ejercicio de un derecho o de la exigencia de cumplimiento de una obligación correlativa a éste*). Igualmente, se infiere la importancia de la preservación de estos valores en el Estado de Derecho, en tanto permiten equilibrar los derechos subjetivos de los ciudadanos con el interés general; en virtud de lo cual, ha de entenderse que la actuación de la Administración Pública en esta materia, **se encuentra sometida en términos estrictos a la legalidad.**

Igualmente, en su artículo académico titulado: “*Principio de legalidad y criterios de vinculación positiva y negativa en la Constitución*”, el autor Kamel Kazon Aliste, citando a Garrorena Morales, nos recuerda que el principio de legalidad y los criterios de vinculación positiva y negativa, son conceptos estrechamente relacionados con la noción y evolución del Estado de Derecho. Sobre el particular, señala:

“(…)

‘Por principio de legalidad debe entenderse la vinculación de los diferentes poderes del Estado a la ley; a esa ley que ha sido elaborada por la representación popular asentada en el Parlamento. Sólo en su referencia a dicha norma encuentran, pues, tales poderes la condición-entendida aquí, en su doble acepción, a la vez como ‘fundamento’ y como ‘condicionamiento’ de su capacidad de actuar.

De este modo, el principio de legalidad es, al mismo tiempo: 1) un principio de legitimidad, en cuanto a que su actuación queda apoyada así en un Derecho democráticamente consentido, y 2) un principio de limitación formal o jurídica, en cuanto que su actividad halla en dicho Derecho la frontera del obrar legítimo’ (3) Es decir, en el primer caso estamos hablando del criterio de *vinculación positiva* y en el segundo sobre la *vinculación negativa*.

En nuestro sistema constitucional, y especialmente, de acuerdo al principio contenido en el artículo 6º, prima el *criterio de la vinculación positiva*, como condición previa y de existencia, del accionar por parte de los órganos del Estado, es decir, se aplica el principio de Derecho Público, en donde *sólo se puede hacer lo que está permitido-principio de legalidad como principio de legitimidad.* (…)

Si bien es cierto que en última instancia, tanto en los actos reglados como en los discrecionales, el Presidente de la República tiene su principio legitimador en la Constitución (art.32)-primando la vinculación positiva-, existen atribuciones del Presidente, especialmente en lo discrecional, donde la Ley Suprema además de actuar como principio legitimador, se presenta como una limitación

¹ Fernández López, Roberto Ignacio, “La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica”, Universidad de Vigo. Marcial Pons, 2016, ps.13-14.

jurídica frente a los actos del Ejecutivo, y es precisamente en este último aspecto donde tendría lugar el criterio de vinculación negativa. (...)”² (Resaltado del Despacho)

Como es posible advertir, el criterio de vinculación negativa a la legalidad, concibe la ley como un límite (no así como norma habilitante), de modo tal que ante la existencia de espacios exentos de ley, otros poderes del Estado pueden ocuparlos legítimamente, especialmente el Ejecutivo, tal como se constata en conceptos como la ley material y la potestad reglamentaria autónoma, vinculada con los actos discrecionales del Ejecutivo.

Distinto es el caso, tratándose de actos o actuaciones administrativas de efecto ablatorio, es decir, que conlleven limitaciones de derechos y libertades de los ciudadanos. En este supuesto, de acuerdo a la doctrina especializada, ha de entenderse en todo momento, que el margen de actuación de la Administración *se encuentra limitado a* aquello que expresamente le permite la ley (criterio de vinculación positiva a la legalidad).

En tal sentido se expresa el autor Jorge Enrique Santos Rodríguez en su artículo “La transformación de la vinculación de la Administración Pública a la legalidad”, al señalar lo siguiente:

“(...) en relación con sus actuaciones de eficacia ablatoria, esto es, que limitan la esfera jurídica de los administrados de cualquier manera, el margen de decisión de la Administración es limitado pues sólo puede actuar en los casos previamente establecidos en la ley (en sentido estricto como acto del parlamento soberano), y únicamente puede hacer lo que expresamente la ley (de nuevo, en sentido estricto) le permite hacer, es decir, el contenido de las actuaciones de eficacia ablatoria de la Administración le viene dado de forma prácticamente íntegra por parte de la ley y le autoriza un margen de actuación discrecional muy limitado.”

De modo similar, en el ordenamiento positivo panameño, prevalece el criterio de la vinculación positiva, como condición previa y habilitante de las actuaciones de los servidores públicos, tal como se desprende de los artículos 17 y 18 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 34 de la Ley N°38 de 31 de julio de 2000, sobre procedimiento administrativo general; normas jurídicas que en lo medular expresan:

“**Artículo 17.** Las autoridades de la República están instituidas para proteger en su vida, honra y bienes a los nacionales dondequiera que se encuentren y a los extranjeros que estén bajo su jurisdicción; asegurar la efectividad de los derechos y deberes individuales y sociales, y **cumplir y hacer cumplir la Constitución y la Ley.** (...)”. (Resaltado del Despacho)

“**Artículo 18.** Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por **infracción de la Constitución o de la Ley.** Los

² Kazor Asite, Kamel, “Principio de legalidad y criterios de vinculación positiva y negativa en la constitución”. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile. Revista de Derecho, Vol.VIII, diciembre 1997. <http://revistas.uach.cl/index.php/revider/article/view/3051>

servidores públicos lo son por esas mismas causas y también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas.” (Resaltado del Despacho)

“**Artículo 34.** Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad. (...)” (Resaltado y subraya del Despacho)

Dado el impacto que conlleva la ejecución de sanciones patrimoniales por parte del Estado sobre el derecho fundamental a la propiedad privada, es claro que en esta materia, los entes competentes para el ejercicio de la acción de cuentas y el juzgamiento de estas causas, **han de entenderse sometidos a la legalidad en términos estrictos**, debiendo en consecuencia garantizarse la claridad de reglas aplicables a los términos prescriptivos, su cómputo, interrupción y extinción, entre otros aspectos.

Precisado lo anterior, debemos referirnos al alcance de la actuación de la Fiscalía de Cuentas, en el ejercicio de la acción de cuentas y al contenido de los artículos 84, 85 y 87 de la Ley N°67 de 14 de noviembre de 2008, “*Que desarrolla la Jurisdicción de Cuentas y reforma la Ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República*”; normas de procedimiento que regulan lo concerniente a la ejecución de las sentencias en firme proferidas por el Tribunal de Cuentas.

Sobre lo primero, el artículo 26 de la Ley N°67 de 2008 le atribuye al Fiscal de Cuentas, el ejercicio de la *acción de cuentas*, detallando el contenido material de las funciones que la misma comprende. Por su parte, el artículo 34 ibídem, establece un término de prescripción de *10 años*, el cual comenzará a computarse desde el momento en que ocurran los hechos que constituyen la lesión patrimonial en contra el Estado y , de acuerdo con el artículo 36 se interrumpirá por: 1) La primera diligencia escrita por razón de un examen, auditoría o investigación concluida o sin concluir, iniciada por la Contraloría General de la República; o, 2) La Resolución de Reparos (llamamiento a juicio), debidamente ejecutoriada.

Cabe anotar que el artículo 1 de la Ley N°67 de 2008, como quedó modificado por la Ley N°81 de 22 de octubre de 2013, enmarca la acción de cuentas como una actividad “jurisdiccional”, rompiéndose así la separación funcional que contemplaba el texto original de dicho artículo y que de acuerdo al modelo procesal garantista de corte acusatorio, debe existir entre la función de investigación y el juzgamiento de la causa.

Esta modificación legal tuvo incidencia directa en el alcance temporal de la acción de cuentas, toda vez que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 79 de la Ley N°67 de 2008, “(...) *La resolución que decide la causa debidamente ejecutoriada pone fin a la actividad de la Jurisdicción de Cuentas.*” Siendo ello así, aun cuando el desempeño de la acción de cuentas hubiere sido oportuno y diligente y el término de 10 años previsto en el artículo 34 no se hubiere agotado, al quedar ejecutoriada la Resolución de Cargos, la misma

se extinguirá de pleno derecho, lo que impide a la Fiscalía de Cuentas realizar cualquier actuación inherente a dicha función, en la fase de ejecución del fallo.

En cuanto a la ejecución de las sentencias proferidas por el Tribunal de Cuentas, la ley orgánica de la jurisdicción de cuentas dispone:

“Artículo 84. Después de dos meses de ejecutoriada la Resolución de cargos o su acto confirmatorio, el Tribunal de Cuentas remitirá copia de esta, al igual que la de las medidas cautelares dictadas, a la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y finanzas** para que proceda a hacerla efectiva mediante los trámites del **proceso por cobro coactivo.**” (Resaltado del Despacho)

“Artículo 85. En el proceso por cobro coactivo **no se podrán alegar excepciones que se funden en hechos anteriores a la fecha en que se dictó la respectiva Resolución de Cargos**, salvo que se alegue una **restitución ya realizada** al Estado, que no hubiera sido reconocida en la mencionada resolución.” (Resaltado del Despacho)

“Artículo 87. Una vez ejecutada la Resolución de cargos, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas informará al Tribunal de Cuentas los resultados del proceso de ejecución.” (Resaltado del Despacho)

En concordancia, el artículo 1247 del Código Fiscal, modificado por la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010, *“Que reforma el Código fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario”*, el artículo 1247-A; el numeral 6 del artículo 1247-B; los artículos 1247-D, 1247-E y 1247-F, 1247-H, y 1073, también del Código Fiscal, como quedó adicionado por la Ley N°33 de 2010, señalan lo siguiente:

“Artículo 1247. El ejercicio de la **jurisdicción coactiva se rige por el procedimiento especial para el cobro coactivo de los tributos nacionales**, conforme se detalla en los artículos 1247-A a 1247-K de este Código. Los **vacíos** en el procedimiento especial para el cobro coactivo se suplirán con las normas que rigen el **procedimiento ejecutivo hipotecario del Código Judicial.**” (Resaltado del Despacho)

“Artículo 1247-A. La Dirección General de Ingresos, investida para el ejercicio de la dirección activa del Tesoro Nacional, **procederá ejecutivamente al cobro de los créditos a favor de la Nación, no asignado a otra institución** y de las deudas tributarias a favor del Fisco, mediante el ejercicio de la **jurisdicción coactiva** a nivel nacional, de conformidad con las siguientes disposiciones:

(...)

4. Los **vacíos** en estos procesos serán llenados con las **disposiciones del Código Judicial referentes a los juicios ejecutivos hipotecarios.**” (Resaltado del Despacho)

“Artículo 1247-B. La sustanciación del proceso ejecutivo por cobro coactivo procede cuando se trate de deudas tributarias **o de aquellas**

que por ley son competencia de la Dirección General de Ingresos, siempre que sean **claras, líquidas, exigibles y de plazo vencido**, las que se harán constar por medio de los siguientes documentos, que prestan mérito ejecutivo:

(...)

6. Las **resoluciones administrativas** o judiciales **ejecutoriadas**, de las cuales surjan **créditos a favor del Tesoro Nacional**.

(...)." (Resaltado del Despacho)

"Artículo 1247-D. El funcionario ejecutor, con base en los documentos mencionados en el artículo 1247-A de este Código, ordenará mediante resolución fundada, el mandamiento de pago de la deuda, dictará las medidas de embargo o cautelares del caso y nombrará un secretario ad hoc, que con su notificación tomará posesión del cargo a los efectos de darle impulso y seguimiento procesal hasta la conclusión de este o el pago total de la deuda.

...". (Resaltado del Despacho)

"Artículo 1247-E. Contra la resolución a que se refiere el artículo anterior, no se podrá interponer incidentes ni presentar excepciones, **salvo las de pago, prescripción o inexistencia de la obligación**, las cuales deben presentarse dentro de cinco (5) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución ejecutiva anterior acompañada con las pruebas de la excepción alegada."

"Artículo 1247-F. El **Tribunal Administrativo Tributario** conocerá, en única instancia, de las **tercerías, incidentes, excepciones y nulidades** que sean presentadas en estos procesos, correspondiéndole sustanciarlas y resolverlas.

En ningún caso tales actuaciones suspenderán la continuidad del proceso, pero no se dictará la resolución decretando el remate o entrega de los bienes embargados hasta que dichas actuaciones se decidan previamente y queden debidamente ejecutoriadas."³

"Artículo 1247-H. Se notificará personalmente la resolución ejecutiva a que se refiere el artículo 1247-D de este Código. En el evento de que la persona se niegue a notificarse o que, habiéndose practicado dos diligencias en fechas distintas para efectuar esta notificación, el ejecutado no sea localizado, así se hará constar en el

³ Concordante con el numeral 5 del artículo 156 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010, "Que reforma el Código fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario", que señala:

"Artículo 156. Se crea el Tribunal Administrativo Tributario como ente independiente dentro del Órgano Ejecutivo, especializado e imparcial, que tendrá su sede en la ciudad de Panamá y jurisdicción en toda la República.
(...)

5. Resolver en vía de apelación las tercerías, excepciones e incidentes que se interpongan con motivo del procedimiento de cobro coactivo cursado ante la Dirección General de Ingresos.

(...)"

expediente y se procederá a la notificación por edicto de conformidad con el Código Judicial.
(...).”

“**Artículo 1073.** Los créditos a favor del Tesoro Nacional se extinguen:

(...)

2. Por prescripción de quince años, salvo en los casos en que este Código o leyes especiales fijen otro plazo;

(...).” (Resaltado del Despacho)

De la normativa citada, se desprende lo siguiente:

1. La ejecución de las sumas establecidas en la *Resolución de Cargos* ha sido atribuida por la propia ley orgánica de la jurisdicción de cuentas a la *Dirección General de Ingresos (DGI)*; dependencia estatal adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, perteneciente al gobierno central y ajena a dicha jurisdicción administrativa especial. Siendo ello así, la normativa vigente que sustenta la actuación de la Jurisdicción de Cuentas, desvincula al juez natural de la función de ejecutar dicha resolución, e impide a la Fiscalía de Cuentas dar impulso y seguimiento a esta importante gestión e incidir en sus resultados.
2. La tercerización de la ejecución por cobro coactivo de las sumas líquidas establecidas en estas sentencias, implica que las mismas revisten el carácter de “*créditos a favor del Tesoro Nacional*”, en los términos del artículo 1073 del Código Fiscal, aunque de naturaleza no tributaria, según se desprende del numeral 6 del artículo 1247-A del mismo cuerpo normativo, conforme al cual corresponde a dicha dependencia estatal proceder ejecutivamente al cobro de dos tipos diferenciados de créditos a favor del Estado: Los de naturaleza tributaria y aquellos que sin revestir ese carácter, no hayan sido asignados a otra entidad para su ejecución.
3. Corresponde al *secretario ad hoc* designado por el juez ejecutor, el *impulso y seguimiento del proceso* ejecutivo por cobro coactivo *hasta su culminación o pago total de la deuda*; debiendo entenderse que dicho funcionario tiene el *deber jurídico*, como función propia de su cargo, de realizar las actuaciones procesales tendientes a asegurar el avance oportuno, eficiente y eficaz de dicho proceso ejecutivo; pudiendo incurrir en responsabilidad disciplinaria, por la omisión o retraso injustificado en el ejercicio de tan delicada función, sin perjuicio de las responsabilidades civil y/o penal a hubiere lugar. Para ello, ha de entenderse que el aludido funcionario cuenta con un término prescriptivo suficientemente amplio, de 15 años, previsto en el numeral 2 del artículo 1073 del Código Fiscal.
4. El Tribunal Administrativo Tributario es la autoridad competente para conocer, en única instancia, de las tercerías, incidentes, excepciones y nulidades que sean presentadas en estos procesos, correspondiéndole sustanciarlas y resolverlas. Ello en el entendimiento que, en materia de incidentes y excepciones sólo son admisibles las de pago, prescripción o inexistencia de la obligación.

De lo hasta aquí anotado, esta Procuraduría concluye en respuesta a su interrogante, que el término de prescripción para la ejecución de las sentencias emitidas por el Tribunal de Cuentas, es el establecido en el artículo 1073 del Código Fiscal, conforme al cual los créditos

a favor del Tesoro Nacional se extinguen por prescripción de 15 años, por ser ese el aplicable a los procesos ejecutivos por cobro coactivo, sustanciados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, conforme a la normativa aplicable en estos casos, contenida en el Código Fiscal.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/dc
C-085-22