



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 3 de enero de 2024
Nota C-004-24

Licenciado

Pablo De Gracia Tejada

Director General de Ingresos

Ministerio de Economía y Finanzas

Ciudad.

Ref.: Sentido del último párrafo del artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, modificado por el artículo 33 de la Ley No.49, en torno a la publicación de los saldos en condición de morosidad que corresponden a créditos a favor del Tesoro Nacional, en concordancia con la facultad exclusiva de ejercicio activo en favor del Tesoro Nacional.

Señor Director General:

Atendiendo la atribución constitucional consagrada en el numeral 5 del artículo 220, y lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, "Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales", se da respuesta a la Nota No.201-01-1560-DGI de 26 de diciembre de 2023, recibida en este Despacho el 28 de diciembre de 2023, mediante la cual eleva consulta y, en adición, solicita aclaración referente a la Consulta C-171-23 de 23 de noviembre de 2023, en el siguiente tenor:

"Que entendiendo la importancia del rol de la Administración Tributaria en el cobro de los tributos, para el debido cumplimiento de las funciones constitucionales del Estado, solicitamos muy respetuosamente, aclare el sentido del último párrafo del artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970 modificado por el artículo 33 de la Ley No.49, en torno a la publicación de los saldos en condición de morosidad que corresponden a créditos a favor del Tesoro Nacional, en concordancia con la facultad exclusiva de ejercicio activo en favor del Tesoro Nacional, que expresa lo siguiente:

"Artículo 33. Se adiciona un párrafo al artículo 21 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, así:

"No obstante lo anterior, los saldos de impuestos que resulten a pagar que se encuentren en estado de morosidad por más de doce (12) meses luego de su causación serán difundidos y publicados ampliamente por la Dirección General de Ingresos en un periódico de la localidad, con el nombre y Registro Único del Contribuyente responsable del pago, independientemente de los cargos moratorios de que trata el artículo 1072-A del Código Fiscal."

Adicionalmente, se aclare lo señalado en la conclusión referente a los instrumentos jurídicos y medidas con los que dispone la Administración Tributaria para la exigencia o cobranzas, de los saldos morosos.”

Esta Procuraduría, en relación con su interrogante, es de la opinión que el último párrafo del artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, adicionado por el artículo 33 de la Ley No.49 de 2009, contiene la excepción al principio de confidencialidad de la información tributaria establecido en el artículo 722 del Código Fiscal, en torno a la publicación de los saldos en condición de morosidad que corresponden a créditos a favor del Tesoro Nacional, en concordancia con la facultad exclusiva de ejercicio activo en favor del Tesoro Nacional para aquellos impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno de su competencia.

Respecto a la solicitud de aclaración, este Despacho indica que, en el segundo numeral de sus conclusiones, hace referencia a los artículos 1 y 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, siempre y cuando no se vulnere el derecho humano a la intimidad y la privacidad, consagrados en la Ley No.6 de 2002 y Ley No.81 de 2019.

Se sustenta este criterio jurídico en los siguientes términos:

I. Del Principio de Legalidad.

El principio jurídico de legalidad implica la aplicación de límites a los poderes del Estado, al sustentar que tales poderes deben ejercerse en estricto cumplimiento de lo permitido en el derecho positivo.

En el ordenamiento interno está contemplado en el artículo 18 de la Constitución Política y en el artículo 34 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, “Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales”, que a la letra enuncian:

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

Los servidores públicos lo son por esas mismas causas y también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas.”

*“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.** ...”*

(Lo resaltado es nuestro)

Este principio de derecho público constituye el fundamento en virtud del cual **todos los actos administrativos deben estar sometidos a las leyes**; conforme al cual todo

ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisprudencia. En otras palabras, **el servidor público sólo puede hacer lo que la ley le permita**¹.

En adición, debe manifestarse que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 8 de julio de 2009, ante consulta contencioso administrativa de interpretación prejudicial (Exp.17-2007), ha exteriorizado que el principio de legalidad no solo involucra un estricto apego al contenido literal del precepto jurídico, sino que entrevé la posibilidad de atender al sistema jurídico, en interés de la protección de los derechos fundamentales de los administrados, tal cual se razona a continuación:

*“Planteado en nuestro argot cotidiano, lo que se busca con la consideración del **principio de legalidad** es, por una parte, que esencialmente las entidades estatales o de Derecho Público, cumplan sus roles en estricto apego a las disposiciones legales vigentes al tiempo en que se encuentren en la necesidad de proferir un acto, ya sea, administrativo o judicial, pero que si en dado caso no lo hicieren en ese estricto derecho debido, al menos sea **de la manera más ventajosa o menos lesiva posible para el administrado**, siempre que este último hubiere actuado de buena fe y; por la otra, que **al actuarse en calidad de administradores de la cosa pública y de su recurso humano o como administradores de justicia, se procure resguardar al máximo posible el derecho que tienen, tanto los funcionarios públicos, como los usuarios del sistema, esto es, a la tutela judicial efectiva de sus derechos.**”*

(Lo resaltado es nuestro)

II. Del Principio de Debido Proceso.

El debido proceso está consagrado en el artículo 32 de la Constitución Política, como principio fundamental para la protección de los derechos individuales frente al ejercicio arbitrario del poder estatal, obligando a la administración a respetar las garantías y formalidades que integran el proceso legal, al señalar que *“nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales...”*.

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 4 de mayo de 2015, frente a una acción de amparo de garantías constitucionales (Exp.936-13), reconoce al debido proceso como **institución de garantía para el individuo**, en los términos seguidamente expuestos:

*“... la **garantía del debido proceso** consagrada en el artículo 32 de la Constitución comprende tres derechos, a saber, el **derecho a ser juzgado por autoridad competente; el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales pertinentes;** y el derecho a no ser*

¹ “... se puede concluir que la finalidad del principio de estricta legalidad, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite toda arbitrariedad o abuso de poder que pueda afectar a los administrados”. Sentencia de 24 de septiembre de 2020 de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia de Panamá.

juzgado más de una vez por una misma causa penal, policiva o disciplinaria.

Es de lugar resaltar que la Convención Americana de Derechos Humanos, ratificada por la República de Panamá mediante Ley No.15 de 28 de octubre de 1977 e integrante del Bloque de la Constitucionalidad, desarrolla en el artículo 8, la garantía del debido proceso de la siguiente manera:

Artículo 8. Garantías Judiciales

*"1. Toda persona tiene derecho a ser oída, **con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable**, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustentación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."*

En este punto también es de lugar hacer mención al procesalista JORGE FÁBREGA que destaca, en sus "Instituciones de Derecho Procesal Civil" que la jurisprudencia ha llenado de contenido la garantía del debido proceso, integrado por los derechos que se indican a continuación:

- 1. Derecho a la jurisdicción, que consiste en el derecho a la tutela constitucional.*
- 2. Derecho al Juez natural.*
- 3. Derecho a ser oído.*
- 4. **Tribunal competente, predeterminado en la ley, independiente e imparcial.***
- 5. Derecho a aportar pruebas lícitas, relacionadas con el objeto del proceso, y de contradecir las aportadas por la otra parte o por el juez.*
- 6. **Facultad de hacer uso de los medios de impugnación previstos en la ley** contra resoluciones judiciales motivadas.*
- 7. Respeto a la cosa juzgada.*

Es así como el debido proceso está constituido por una serie de elementos dirigidos a asegurar la efectiva o adecuada defensa de las partes en el mismo. A estos elementos procesales se refiere el Doctor Arturo Hoyos en su obra sobre el debido proceso, al indicar que:

***"si se viola alguno de dichos elementos de tal manera que se afecte la posibilidad de las personas de defender efectivamente sus derechos** (ya sea por violación del derecho a ser oído; por falta de la debida notificación, ausencia de bilateralidad, o contradicción del derecho a aportar pruebas; de la posibilidad de hacer uso de medio de impugnación contra resoluciones judiciales; falta total de motivación de éstas; tramitación de procesos no regulados mediante ley; pretermisión de una instancia; **seguirse un trámite distinto al previsto en la ley** -proceso monitorio en vez de uno ordinario; ejecución de sentencia en vez de proceso ejecutivo; notificación por edicto cuando debe ser personal; sentencia arbitraria que, por ejemplo, desconoce la cosa juzgada material-) **ante tribunal competente, la sanción correspondiente será la nulidad constitucional"** (HOYOS, Arturo. El*

debido proceso. Editorial Temis, S.A., Santa Fé de Bogotá, 1995, págs.89-90)."
(Lo resaltado es nuestro)

En lo arriba transcrito, se puede observar que la noción de debido proceso, implica el cumplimiento de diversas garantías que resultan esenciales para que la causa arribe a una solución objetiva, tales como el derecho de defensa y la igualdad en la ley y ante la ley (igualdad formal). Comprende elementos concernientes a la autoridad (juez regular, competencia, imparcialidad), al procedimiento (derecho a defensa, contradicción, etapas preestablecidas, delimitadas y concadenadas, doble instancia) y a la eficacia (cosa juzgada), en el entendido que los mismos son susceptibles de sufrir adecuaciones en su alcance conforme la naturaleza el negocio, puesto que abarca la amplia índole de procesos existentes. En general, examina toda aquella garantía que pudiera tener incidencia en el desarrollo y resultado del negocio, y cuya vulneración podría acarrear causales de nulidad².

"Artículo 36. Ningún acto podrá emitirse o celebrarse con infracción de una norma jurídica vigente, aunque éste provenga de la misma autoridad que dicte o celebre el acto respectivo. Ninguna autoridad podrá celebrar o emitir un acto para el cual carezca de competencia de acuerdo con la ley o los reglamentos."
(El resaltado es nuestro).

"Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme este glosario:

...
31. **Debido proceso legal.** Cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales en materia de procedimiento, que incluye los presupuestos señalados en el artículo 32 de la Constitución Política: el derecho a **ser juzgado conforme a los trámites legales** (dar el derecho a audiencia o ser oído a las partes interesadas, el derecho a recurrir) y el derecho a no ser juzgado más de una vez por la misma causa penal, policiva, disciplinaria o administrativa."
(El resaltado es nuestro)

En el ámbito administrativo, los artículos 36 y 201, numeral 31, de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, en su condición de *lex generalis*, en concordancia con la Carta Magna y jurisprudencia nacional, abordan el debido proceso como una garantía jurídica conforme la cual ningún acto administrativo puede realizarse en detrimento de la norma jurídica, en cuanto, entre otros, a la competencia de la autoridad administrativa y a los trámites realizados.

² "Ha dicho ese Tribunal que Debido Proceso 'es el derecho que tienen todas las habitantes de la República a que se apliquen las leyes de procedimiento correspondientes y conforme a éstas se les brinde la oportunidad de defensa y contradicción". Auto de 29 de octubre de 1984 del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de Panamá".

III. De la Consulta No.171-23 de 23 de noviembre de 2023.

La descrita Consulta No.171-23, que precede a la presente y en cuyo criterio se confirma este Despacho, desarrolla diáfano los aspectos contenidos en esta nueva petición. En la misma se indica que *"el principio de confidencialidad de la información constituye una piedra angular del sistema tributario, al dar seguridad a los contribuyentes respecto a la privacidad de su intimidad, con el ulterior propósito de promover que presenten representaciones veraces de sus ingresos, egresos e inversiones. En atención al cual, el artículo 722 del Código Fiscal sólo permite la publicación de datos estadísticos que no revelen la información que figura en las declaraciones juradas de renta."*

De ello puede desprenderse que el artículo 722 ídem introduce la confidencialidad estatal en el ordenamiento fiscal, por lo que mal puede entenderse que dicha disposición sirva como fundamento jurídico para viabilizar la publicación por cualquier medio confiable de listas de morosos en sus obligaciones tributarias.

Adicionalmente, a foja 5 de la Consulta C-171-23, se reproduce el último párrafo del artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, según fue adicionado por la Ley No.49 de 17 de septiembre de 2009, quedando del siguiente tenor:

*"Artículo 21. Es obligación de todos los funcionarios y empleados de la Dirección General de Ingresos, la de **mantener la más absoluta reserva** en las cuestiones que lleguen a su conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus funciones.*

...

*No obstante lo anterior, los saldos de impuestos que resulten a pagar que se encuentren en estado de morosidad por más de doce (12) meses luego de su causación **serán difundidos y publicados ampliamente por la Dirección General de Ingresos en un periódico de la localidad, con el nombre y Registro Único del Contribuyente responsable del pago**, independientemente de los cargos moratorios de que trata el artículo 1072-A del Código Fiscal."*

(Lo resaltado es nuestro)

En la misma foja 5, se afirma que *"dentro de las medidas autorizadas, se distingue la **excepción al principio de confidencialidad de la información tributaria**, cuando el **artículo 21** establece la publicación en un diario de la localidad de los saldos con morosidad superior a doce (12) meses, con indicación del nombre y registro único del contribuyente"*, exteriorizando así el sentido de excepción que esta Procuraduría confiere al último párrafo del citado artículo 21.

Con motivo de lo anterior, dado que su anterior escrito se circunscribió al artículo 722 del Código Fiscal, deviniendo en la Consulta C-171-23, se remite a confrontarlo con el artículo 1 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, apuntando la existencia de *"otros instrumentos jurídicos y/o normas, las cuales permitirían a la Dirección General de Ingresos adoptar medidas para la exigencia o cobranzas..."*, siempre y cuando no se vulnere el derecho humano a la intimidad y la privacidad, consagrados en la Ley No.6 de 22 de enero de 2002 y Ley No.81 de 26 de marzo de 2019.

Luego de este recorrido y análisis jurídico, este Despacho llega a las siguientes conclusiones:

1. Que, en relación con la primera interrogante, es de la opinión que el último párrafo del artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, adicionado por el artículo 33 de la Ley No.49 de 2009, contiene la excepción al principio de confidencialidad de la información tributaria establecido en el artículo 722 del Código Fiscal, en torno a la publicación de los saldos en condición de morosidad que corresponden a créditos a favor del Tesoro Nacional, en concordancia con la facultad exclusiva de ejercicio activo en favor del Tesoro Nacional para aquellos impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno de su competencia.
2. Que, respecto a la solicitud de aclaración, este Despacho indica que, en el segundo numeral de sus conclusiones, hace referencia a los artículos 1 y 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, siempre y cuando no se vulnere el derecho humano a la intimidad y la privacidad, consagrados en la Ley No.6 de 2002 y Ley No.81 de 2019.

De esta manera damos respuesta a su solicitud, indicándole que la opinión aquí vertida, no constituye un pronunciamiento de fondo, o un criterio concluyente que determine una posición vinculante, en cuanto a lo consultado.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/drc
C-195-23