



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 6 de noviembre de 2024
Nota C-242-24

Licenciado
Camilo A. Valdés M.
Director General de Ingresos
Ministerio de Economía y Finanzas
Ciudad.

Ref.: Entrega de copias autenticadas de las declaraciones juradas y los documentos que con ella se acompañan, durante diligencias de inspección ocular, por parte de la Dirección General de Ingresos.

Señor Director General:

Atendiendo la atribución consagrada en el numeral 5 del artículo 220 de la Constitución Política de la República y lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2002, "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.201-01-1202-DGI de 24 de octubre de 2024, mediante la cual eleva consulta en el siguiente tenor:

"En las diligencias de inspección ocular, que llevan a cabo el Ministerio Público y el Órgano Judicial, ¿está obligada la Dirección General de Ingresos a entregar copias autenticadas de las declaraciones juradas y los documentos que con ella se acompañan?"

Respecto al tema objeto de su consulta, esta Procuraduría, considera que, con motivo de las diligencias de inspección ocular, realizadas por el Ministerio Público y el Órgano Judicial, la Dirección General de Ingresos no está obligada a entregar copias autenticadas de las declaraciones juradas y los documentos, que con ella se acompañan, en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución Política, artículo 722 del Código Fiscal, artículos 152 y 159 del Código de Procedimiento Tributario, y artículo 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970.

Es importante en primera instancia indicar, que la respuesta brindada a través de la presente consulta, no constituye un pronunciamiento de fondo, o un criterio legal concluyente, que determine una posición vinculante, en cuanto a lo consultado.

- Sustento jurídico de la Procuraduría de la Administración:

I. Del principio de legalidad.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 18 de la Constitución Política de Panamá, y el artículo 34 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo General, 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. ...”

Conforme este principio de derecho público, todos los actos administrativos deben estar sometidos a las leyes, estableciendo así un límite a los poderes del Estado, esto es que deben ejercerse con apego a la ley vigente y la jurisprudencia. En otras palabras, el servidor público sólo puede hacer lo que la ley le permita¹.

El reconocido jurista argentino, Roberto José Dromi, especialista en Derecho Administrativo, sostiene que *"el principio de la legalidad es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como extremo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Agrega que el mismo se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva de ley); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso en concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración."* (Derecho Administrativo, Argentina, libro 12 Ed, Hispania Libros-2009, página 111).

Es importante señalar que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, ha externalizado por medio de su jurisprudencia, decisiones judiciales refiriéndose al importante principio de estricta legalidad, acentuando su finalidad. Al respecto, a través de la Resolución fechada 10 de julio de 2019, manifestó lo siguiente:

“Así pues, de una lectura de las disposiciones legales anteriores, 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”

Se desprende así, con meridiana claridad, que los actos administrativos que, en el ejercicio de sus funciones, emitan los servidores públicos, deben limitarse a lo permitido por la ley y, en estricto cumplimiento del mandato constitucional; tal comportamiento, revestirá y asegurará que el acto emitido se presuma igualmente legal.

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.

II. Del principio del Debido Proceso.

El debido proceso se encuentra consagrado en el artículo 32 de la Constitución Política de la República de Panamá, 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...”*.

En este mismo orden de ideas, 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 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 del Despacho)

De lo arriba transcrito, se desprende con meridiana claridad, 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).

En este sentido, 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."
(Lo resaltado es del Despacho).

"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."
..." (Lo resaltado es del Despacho)

Dicho esto, 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 el Texto Fundamental y la 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. Del Código Fiscal.

El Código Fiscal³ indica en su artículo 1058 que la "*dirección activa y la pasiva del Tesoro Nacional, corresponden al Órgano Ejecutivo*", mientras que en sus artículos 1063 y numeral 1 del 1064, otorga a la Dirección General de Ingresos⁴ el ejercicio de la recaudación (dirección activa del Tesoro Nacional), en lo relativo a los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno⁵, salvo aquellos asignados por Ley a otras instituciones del Estado.

En el artículo 722 *ibídem* consagra el principio de confidencialidad de la información tributaria, que prohíbe divulgar la información (*cuantías o fuentes de entradas o beneficios, pérdidas, gastos y otros datos*) que figure en las declaraciones juradas de renta y en la documentación que la sustente, así como también entregar la misma a terceros, salvo los casos taxativamente autorizados en la Ley.

Entre las excepciones que figuran en el referido artículo 722 del Código Fiscal, están las siguientes:

1. Inspeccionar⁶ la declaración y los documentos que la acompañen, por las autoridades judiciales y fiscales, cuando sea necesario para juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.
2. Publicar datos estadísticos, en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas en cada caso.
3. Realizar inspecciones oculares en los juicios civiles en que un contribuyente sea parte, siempre que se cumpla con los requisitos y formalidades exigidas para la inspección de los libros y documentos de los comerciantes.
4. Suministrar⁷ copia autenticada de las declaraciones de renta en caso de:
 - a. Procesos de alimentos, cuando las autoridades competentes consideren justificado solicitarlas, respecto de las personas que sean parte de los correspondientes procesos.
 - b. Procesos en los cuales el Estado sea parte y las autoridades judiciales y del Ministerio Público consideren justificado solicitarlas.

Agrega el artículo en comento, que los casos previstos, se mantiene la confidencialidad de la información suministrada, y que la "*autoridad que la solicitó*" (peticionaria) únicamente puede utilizarla para los fines señalados en la solicitud.

De lo expresado, se colige que la Dirección General de Ingresos sólo está facultada para entregar copia autenticada de la declaración jurada de renta y los documentos que la acompañan, cuando medie una solicitud formal de la autoridad competente, dentro de procesos de alimento, si el contribuyente es parte, y en procesos en los que El Estado sea parte, razón por la cual se comparte plenamente el criterio sustentado en la consulta presentada por la Dirección General de Ingresos.

³ Ley No.8 de 27 de Enero de 1956, "Por la cual se aprueba el Código Fiscal de la República". Publicada en la Gaceta Oficial No.12995 de 29 de junio de 1956.

⁴ Cfr. artículo 1 de la Ley No.8 de 30 de noviembre de 1964, "Por la cual se crea la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro".

⁵ Cfr. artículo 1 del Decreto No.781 de 9 de enero 1946, "Por el cual se reorganiza la Administración General de Rentas Internas, se determina su personal, se le asigna sueldos y se deroga el Decreto No.132 de 1941".

⁶ De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, es: "*Examinar, reconocer atentamente*". <https://dle.rae.es/inspeccionar?m=form>

⁷ Conforme el Diccionario de la Real Academia Española, es: "*Proveer a alguien de algo que necesita*". <https://dle.rae.es/suministrar?m=form>

Ahora bien, como ya fue externado en la Nota 237 de 3 de julio de 1991⁸, "en esas excepciones al artículo [se] establece el trámite de la inspección ocular y se indica las autoridades que pueden decretarla. Es decir, en esos eventos específicos podrán obtenerse informaciones sobre las declaraciones del contribuyente, solamente por medio de la inspección ocular para trámites judiciales o fiscales. ... Es innegable que si la obtención de esa información se hace necesaria para una actuación judicial o fiscal, y su logro como prueba ha sido además decretada por la autoridad judicial o fiscal competente, debe la Dirección General de Ingresos permitir la inspección ocular a los documentos bajo su custodia, que contengan la prueba requerida. Para ello, es preciso por otro lado que dentro de la actuación que se lleva a cabo en el respectivo tribunal, o en la dependencia que autoriza la investigación fiscal, se dicte la resolución que autoriza la inspección...". Es decir, la Entidad debe acatar las instrucciones provenientes de las autoridades judiciales y permitir el acceso a la documentación requerida; sin embargo, en debida observancia del principio de estricta legalidad, sólo puede entregar copias autenticadas en las situaciones previstas por la norma.

IV. Del Código de Procedimiento Tributario.

El Código de Procedimiento Tributario, aprobado mediante la Ley No.76 de 2019⁹, estipula los principios generales, garantías y procedimientos pertinentes a los asuntos fiscales, así como el orden de prelación de la normativa.

En los artículos 152 y 159 *ibidem*, se sostiene la confidencialidad de la información tributaria, y la obligación de guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes, por terceros responsables o por terceros, así como de las informaciones obtenidas en el ejercicio de las facultades de fiscalización, salvo en las ocasiones enumeradas a continuación:

1. Las autoridades judiciales en procesos del orden penal, entiéndase jueces o magistrados de la jurisdicción penal, así como el Ministerio Público, en los procesos en que el Estado sea parte.
2. Las autoridades judiciales y administrativas encargadas de la protección de menores de edad y procesos de pensión alimenticia en la jurisdicción de familia.
3. La Unidad de Análisis Financiero para la prevención del blanqueo de capitales, financiación del terrorismo y de armas de destrucción masiva.
4. La Contraloría General de la República o el Tribunal de Cuentas respecto de sus funciones de control de la gestión de la Administración Tributaria y por las investigaciones que se inicien por denuncias de corrupción o peculado.
5. Las comisiones legislativas de investigación de la Asamblea Nacional.
6. Las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.
7. El Tribunal Administrativo Tributario y a los jueces administrativos tributarios.
8. La Defensoría del Contribuyente.

Se observa un replanteamiento de las excepciones, por cuanto que, a diferencia del artículo 722 del Código Fiscal, este Código no atiende el tipo de negocio jurídico, sino a la autoridad que solicita la información o documentación. Por tanto, el artículo 159 *ibidem* sólo contempla las solicitudes provenientes de las

⁸ <http://vocc.procuraduria-admon.gob.pa/sites/default/files/C-237-91.pdf>

⁹ Ley No.76 de 13 de febrero de 2019, "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá". Publicada en la Gaceta Oficial No.28714-B de 14 de febrero de 2019.

autoridades judiciales en procesos del orden penal y las autoridades judiciales y administrativas encargadas de la protección de menores de edad y procesos de pensión alimenticia en la jurisdicción de familia.

V. Del Decreto de Gabinete No.109 de 1970.

El Decreto de Gabinete No.109 de 1970¹⁰, en su artículo 1, estipula que la Dirección General de Ingresos (DGI) "tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos... así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, las tasas, las contribuciones y las rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado".

Posteriormente estable que la información tributaria tiene un carácter confidencial, secreto y de uso exclusivo de la Dirección General de Ingresos, excluyendo las circunstancias consagradas en la ley (artículo 20) y que todos los funcionario de la Institución tienen la obligación de guardar absoluta reserva de la información y documentación obtenida en el ejercicio de sus funciones (artículo 21).

Así, luego de este análisis del tema objeto de la consulta, en atención al principio de estricta legalidad, piedra angular del ordenamiento jurídico patrio, que proclama el ejercicio de los poderes estatales, en riguroso acato de lo permitido por el derecho positivo (artículo 18 de la Constitución Política), y al principio de confidencialidad tributaria, que representa una piedra angular del sistema tributario, al brindar seguridad al contribuyente respecto a la privacidad de su intimidad, con el ulterior propósito de promover que presenten representaciones veraces de sus ingresos, egresos e inversiones (artículos 722 del Código Tributario y 152 y 159 del Código de Procedimiento Tributario, y los artículos 20 y 21 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, este Despacho considera que, con motivo de las diligencias de inspección ocular, realizadas por el Ministerio Público y el Órgano Judicial, la Dirección General de Ingresos no está obligada a entregar copias autenticadas de las declaraciones juradas y los documentos que con ella se acompañan.

De esta manera se da respuesta a su solicitud, reiterándole 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



¹⁰ Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, "Por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro". Publicado en la Gaceta Oficial No.16605 de 18 de mayo de 1970.

La Procuraduría de la Administración sirve a Panamá, te sirve a ti.

*Apartado 0815-00609. Panamá. República de Panamá *Teléfonos: 500-3350, 500-3370 * Fax: 500-3310*

** E-mail: procadmon@procuraduria-admon.gob.pa Página Web: www.procuraduria-admon.gob.pa**