



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 12 de noviembre de 2024
Nota C-249-24

Magíster
Publio Cortés
Ciudad.

Ref.: Entrega a un particular de datos reales anónimos de todas las transacciones de facturas y notas de crédito electrónicas de un mes reciente a nivel nacional, bajo custodia de la Dirección General de Ingresos.

Señor Cortés:

Atendiendo la atribución consagrada en el numeral 5 del artículo 220 de la Carta Magna, 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 su escrito fechado 1 de noviembre de 2024, mediante el cual eleva consulta en los siguientes términos:

"¿Puede la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas acceder a la petición de un particular que solicita la entrega de datos reales anónimos de todas las transacciones de facturas y notas de crédito electrónicas de un mes reciente a nivel nacional para probar un modelo digital innovador de gestión de pagos para mejorar la liquidez de las micro y medianas empresas con la gestión pública y el desarrollo de la economía, sujeto a las dos (2) condiciones que se exponen a continuación:

- (1) Que se respete la privacidad de la información y se excluya cualquier información confidencial relacionada con las facturas electrónicas o notas de crédito, tales como RUC, los nombres de las empresas, los nombres de los productos o servicios, así como sus cantidades y precios.*
- (2) Que previamente a la entrega de la información, el sistema de protección de la confidencialidad que será utilizado, sea certificado por la Autoridad de Innovación Gubernamental para asegurarse que cumple eficientemente con la función requerida?*

Esta Procuraduría debe inicialmente señalar, que el artículo 2 de la Ley No.38 de 2000, señala que sus actuaciones "**...se extienden al ámbito jurídico administrativo del Estado, excluyendo las funciones jurisdiccionales, legislativas y en general, las competencias especiales que tengan otros organismos oficiales**", condición excluyente que se configura en el caso que ocupa a este Despacho; toda vez que lo solicitado en esta ocasión y términos requeridos, guarda relación con la legalidad de actos administrativos en materia tributaria, cuyo análisis compete exclusivamente a la Corte Suprema de Justicia, en atención al artículo 206 de la Constitución Política y el numeral 1 del artículo 97 del Código Judicial, por lo que entrar a conocer de los mismos podría implicar que se rebasen los límites impuestos en la Ley, y constituir un pronunciamiento prejudicial.

Es decir, la Procuraduría de la Administración no tiene entre sus facultades legales (Ley No.38 de 2000), señalar y/o pronunciarse jurídicamente respecto de posibles decisiones administrativas que podría adoptar la Dirección General de Ingresos (DGI), en el ejercicio de su atribución sobre el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas en las leyes tributarias bajo su competencia, en virtud del artículo 1 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970.

En consecuencia, bajo estas restricciones de ley, no es dable a este Despacho emitir un pronunciamiento de fondo, en cuanto a la interrogante planteada; no obstante, en esta ocasión se le brindará el presente razonamiento orientativo; aclarando que el mismo, no constituye un pronunciamiento de fondo o un criterio jurídico concluyente que determine una posición vinculante.

- 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, concordante con 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).

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.

Es importante señalar que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, ha manifestado 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, profirió 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 puede afectar a los administrados."

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

II. Del Código Fiscal.

El Código Fiscal² estipula en su artículo 1058 que "*dirección activa y la pasiva del Tesoro Nacional, corresponden al Órgano Ejecutivo*", y agrega en los artículos 1063 y 1064 que:

"Artículo 1063. Constituye la dirección activa del Tesoro, la recaudación de los dineros que lo forman autorizada en el Presupuesto de Rentas.

Artículo 1064. La recaudación a que se refiere el artículo anterior la ejerce el Órgano Ejecutivo por medio de las siguientes Oficinas:

1. *La Dirección General de Ingresos³;*
..."

De los artículos ut supra citados, se desprende que la dirección activa del Tesoro Nacional, recae en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en lo tocante al ejercicio de la recaudación de los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno⁴, excluyendo aquellos asignados por Ley a otras instituciones del Estado. En consecuencia, le corresponde lo pertinente a los impuestos sobre la renta y de transferencia de bienes muebles y servicios, entre otros.

Sito en el Título I "*Del Impuesto Sobre la Renta*" del Libro IV "*Impuestos y Rentas*", el artículo 722 del Código Fiscal consagra el principio de confidencialidad de la información tributaria, que constituye la piedra angular del sistema tributario, al dar seguridad a los contribuyentes en cuanto a la privacidad de su intimidad, con el ulterior propósito de promover que presenten representaciones veraces de sus ingresos, egresos e inversiones, con el siguiente tenor:

² 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.

³ 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". Publicada en la Gaceta Oficial No.15257 de 30 de noviembre de 1964.

⁴ 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". Publicado en la Gaceta Oficial No.9895 de 11 de enero de 1946.

"Artículo 722. No se podrá divulgar en forma alguna la cuantía o fuentes de entradas o beneficios, ni las pérdidas, gastos o algún otro dato relativo a ello que figuren en las declaraciones del contribuyente, ni se permitirá que éstas o sus copias y los documentos que con ella se acompañen sean examinados por personas distintas al contribuyente o de su representante o apoderado.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, podrá permitirse la inspección de la declaración y de los documentos que con ella se acompañen que verifiquen las autoridades judiciales y fiscales, cuando tal inspección sea necesaria para la persecución de juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.

También será permitida la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas en cada caso.

En los juicios civiles en que un contribuyente sea parte podrán llevarse a cabo inspecciones oculares en los mismos casos y con los mismos requisitos y formalidades permitidos para la inspección de los libros y documentos de los comerciantes.

Sin perjuicio de lo anterior, la Dirección General de Ingresos deberá suministrar copia autenticada de las declaraciones del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- 1. En procesos de alimentos, cuando las autoridades competentes consideren justificado solicitarlas, respecto de las personas que sean parte de los correspondientes procesos.*
- 2. Cuando se trate de procesos en los cuales el Estado sea parte y las autoridades judiciales y del Ministerio Público consideren justificado solicitarlas.*

*En estos casos, se mantiene la **confidencialidad de la información** suministrada, **debiendo la autoridad que la solicitó**, bajo su personal y directa responsabilidad, asegurar que ésta sea **utilizada estrictamente para lo que fue solicitada**.*

Sin perjuicio de lo anterior, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas actuará como agente recaudador de la Caja de Seguro Social, dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica de dicha institución, y le suministrará a la Caja de Seguro Social toda la información que corresponda a los contribuyentes para los que actúa en esta condición." (Lo resaltado es del Despacho)

La excerpta precedente, diáfananamente prohíbe la divulgación de la información contenida en las declaraciones de renta y documentos que la sustenten, y su revisión por personas distintas al contribuyente o su abogado, con las excepciones taxativamente indicadas en la propia norma, a saber:

- Inspección de la declaración y de los documentos que con ella se acompañen que verifiquen las autoridades judiciales y fiscales, cuando tal inspección sea necesaria para la persecución de juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.
- Publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas en cada caso.
- Entrega de fotocopias autenticadas, cuando se trate de procesos de alimentos y en aquellos en los que el Estado sea parte y las autoridades judiciales y del Ministerio Público consideren justificado solicitarlas.

- Inspecciones oculares en juicios civiles en que un contribuyente sea parte, con los mismos requisitos y formalidades permitidos para la inspección de los libros y documentos de los comerciantes.
- Caja de Seguro Social.

Aclara la norma, que debe mantenerse la confidencialidad de la información suministrada, y que la *autoridad*⁵ peticionaria sólo puede utilizarla para los fines expresados en la solicitud.

En tal sentido, es menester advertir que, en la Consulta C-171-23 de 23 de noviembre de 2023⁶, esta Procuraduría previamente externó que *"no es viable que la Dirección General de Ingresos pueda publicar por cualquier medio confiable listas de contribuyentes morosos en sus obligaciones tributarias, sin que sea contrario con lo establecido en el artículo 722 del Código Fiscal, al tenor de lo consagrado en los instrumentos internacionales y las leyes No.6 de 2002 y No.81 de 2019"*.

Lo cual conlleva a este Despacho a considerar que la información y documentación contenida en las declaraciones juradas de renta es de uso confidencial, y que al estar dicho impuesto bajo la administración de la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, es de su competencia y responsabilidad analizar la posibilidad fáctica –de suprimir todo dato potencialmente privado dentro del ordenamiento nacional e internacional– y jurídica –de cumplir con los parámetros necesarios para acogerse a las exclusiones permitidas– del tema objeto de esta consulta.

III. Del Código de Procedimiento Tributario.

El Código de Procedimiento Tributario, aprobado mediante la Ley No.76 de 2019⁷, en sus artículos 90, 152 y 159, señala:

"Artículo 90. Interrupción de la prescripción. El término de la prescripción se interrumpe, según corresponda:

...

1. *Por cualquier actuación administrativa, debidamente notificada al obligado tributario o contribuyente de conformidad con las normas establecidas en este Código, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento (caución), comprobación, verificación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.*

*No obstante, podrá considerarse interrumpido el término de prescripción cuando **se publiquen a través de los medios de circulación nacional las listas de los morosos tributarios que no hayan actualizado su domicilio tributario** en el Registro Único de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos. ..."* (Lo resaltado es del Despacho)

*"Artículo 152. Confidencialidad de la información en intercambio de información. Toda información y documentación recibida por la autoridad competente reviste de **carácter confidencial, secreto y de uso exclusivo y privado de la autoridad competente**, y*

⁵ De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, es " Poder que gobierna o ejerce el mando, de hecho o de derecho". <https://dle.rae.es/autoridad?m=form>

⁶ Disponible en: <http://10.253.152.152/sites/default/files/C-171-23%20DGI%20-%20MEF.pdf>

⁷ 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.

por ninguna circunstancia podría hacerla trascender, salvo con la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido en la leyes especiales y convenios."
(Lo resaltado es del Despacho)

"Artículo 159. Obligación de guardar reserva de la información tributaria. *Los funcionarios que intervengan en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias y del Tribunal Administrativo Tributario estarán obligados a 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. Dicha reserva no comprenderá los casos en que la Administración Tributaria deba suministrar datos a:*

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.*

Las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de las declaraciones, datos e informaciones estarán obligados al más estricto y completo secreto respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de secreto se considerará falta disciplinaria muy grave." (Lo resaltado es del Despacho)

Como se observa, el Código Administrativo Tributario, en concordancia con las disposiciones fiscales, reitera la confidencialidad de la información tributaria con relación a las declaraciones y datos de los contribuyentes, entre otros, reiterando su carácter confidencial y de uso exclusivo por parte de las autoridades nacionales, señalando incluso la posible existencia de responsabilidades civiles, penales y administrativas.

En el artículo 90 *ibídem*, se aborda el tema de la publicación de listas de morosos, la cual podrá hacerse en medios de circulación nacional, para el caso de quienes no mantengan actualizado su domicilio tributario en el Registro Único de Contribuyentes (R.U.C.) de la Dirección General de Ingresos (DGI).

IV. Del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970.

El Decreto de Gabinete No.109 de 1970⁸ establece en su artículo 1, que la Dirección General de Ingresos (DGI) *"tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la*

⁸ 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.

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".

En el artículo 20, se establece que la información tributaria recabada por la Dirección General de Ingresos reviste carácter confidencial, secreto y de uso exclusivo o privativo, que bajo ninguna circunstancia podrá hacerla trascender, salvo en cumplimiento de convenios internacionales o en circunstancias previstas en la Ley.

En tanto que el artículo 21 ídem, dicta la obligación de todos los funcionarios y empleados de la Dirección General de Ingresos, de guardar absoluta reserva en las cuestiones que lleguen a su conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus funciones.

Como quiera que de los instrumentos jurídicos revisados se desprende que el principio de confidencialidad tributaria, implica tanto la reserva de aquello contenido en las declaraciones de los contribuyentes (*cuantías o fuentes de entradas o beneficios, pérdidas, gastos y otros datos*), como el impedimento para entregar la información o documentación a terceros, excepto en los casos autorizados por la Ley, este Despacho reitera que correspondería a la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), verificar si lo planteado por el consultante, en beneficio de las micro y pequeñas empresas, cumple con los parámetros necesarios para acogerse a las exclusiones permitidas en la Ley, así como adoptar las medidas administrativas que estime pertinente.

De esta manera se reitera que la orientación brindada, 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-230-24