



*República de Panamá*  
*Procuraduría de la Administración*

Panamá, de agosto de 2017  
C-082-17

Licenciado  
**Publio Ricardo Cortés**  
Director General  
Dirección General de Ingresos  
Ministerio de Economía y Finanzas  
E. S. D.

Señor Director General:

Me dirijo a usted, en ocasión de dar respuesta a su Nota N° 201-01-1554-DGI de 19 de julio de 2017, recibida el 20 de julio del año en curso, mediante la cual solicita a esta Procuraduría de la Administración que le señale en qué casos pueden los contribuyentes en calidad de persona natural, comparecer o gestionar ante la Dirección General de Ingresos, por sí misma, a través de persona debidamente autorizada, o mediante apoderado legal, para realizar solicitudes o peticiones, o intervenir en investigaciones y/o procesos administrativos que se lleven a cabo ante esa Dirección, y si los servidores públicos que en ella laboran no violan la reserva y confidencialidad, si les suministran información referente a la situación tributaria personal, a los terceros que represente a otra persona.

Con respecto a los temas planteados en la consulta, la opinión de la Procuraduría de la Administración es que el Director General de Ingresos tiene facultad para establecer, en los actos administrativos que aprueben reglamentos, procedimientos, formularios o instructivos, cuáles son las solicitudes, trámites y gestiones que deben ser realizadas a través de abogados, tomando en cuenta que el Libro VII del Código Fiscal, menciona aquellos en que las personas naturales pueden gestionar por sí mismas, por persona debidamente autorizada o por apoderado legal.

Sobre el particular, el Libro VII del Código Fiscal, que lleva como epígrafe “De los Procedimientos Administrativos en Materia Fiscal”, y que reserva un Título para el “Procedimiento Fiscal Ordinario”, y otro para las “Solicitudes”, establece en qué casos los contribuyentes, cuando son personas naturales, pueden comparecer o gestionar ante la Dirección General de Ingresos, por sí misma, por tercero autorizado, o por apoderado legal, tomando en cuenta que la referida entidad, tiene a su cargo la dirección activa del Tesoro Nacional, y es ante ella que los contribuyentes deben acudir para solicitar información personal referente a su situación tributaria (estados de cuenta, paz y salvos, entre otros), o para obtener un beneficio (exoneración de cierto tipo de impuestos, por ejemplo), o para hacer valer sus derechos en investigaciones o procesos administrativos relacionados con su condición de contribuyente.

Es evidente, que en cualquiera de estos escenarios (solicitar paz y salvos, obtener beneficios o hacer valer sus derechos en investigaciones o en procesos administrativos que se le siguen), la persona natural de que se trata, puede hacerlo por sí misma, o a través de un tercero, que puede o no ser abogado, dependiendo de la gestión a realizar. Es la ley la que va a determinar los casos en que se requiere la comparecencia a través de abogado, y cuando hacemos referencia a la ley, es para los

efectos de disposiciones contenidas en ley formal (las del Código Fiscal, por ejemplo) o en ley material (las que pudieren aparecer en reglamentos, procedimientos, instrucciones o formularios).

En este sentido, toda persona que posee capacidad de ejercicio o de actuar, puede *comparecer por sí misma*, ante la Dirección General de Ingresos para formular solicitudes o peticiones en su condición de contribuyente, pero también puede *hacerse representar* por un tercero debidamente autorizado o por un abogado mediante poder conferido, y en ambos casos, la figura de la representación aparece inmersa, puesto que, como lo indica el autor Manuel Ossorio, en su “Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales” la representación no es más que “la substitución de una persona, en cuyo nombre se actúa”.

El mencionado Libro VII del Código Fiscal utiliza los términos “*persona debidamente autorizada*” y “*apoderado legal*”, para diferenciar los conceptos. Al respecto, el artículo 1183 del Código Fiscal, como quedó modificado por el artículo 94 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, el cual se encuentra inmerso dentro del Título I “Del Procedimiento Fiscal Ordinario” del citado Libro VII, dice lo siguiente:

**“Artículo 1183.** Cualquiera persona directa y particularmente afectada por un acto administrativo puede comparecer, por sí o por medio de otra persona debidamente autorizada al efecto, ante la oficina correspondiente y solicitar verbalmente al Jefe de ésta que se le manifiesten los fundamentos y datos que hayan sido tenidos en cuenta en el acto administrativo de que se trate, pudiendo hacer, en vista de ellos, por escrito, las objeciones que estime convenientes a su derecho, las cuales deberán ser admitidas por el expresado funcionario cuando el error cometido sea evidente.

La facultad que se concede en el inciso anterior se entenderá sin perjuicio del derecho que tiene todo interesado en un acto administrativo fiscal para presentar los recursos de conformidad con las demás disposiciones de este Libro.” (Subraya el Despacho).

Por su parte, el artículo 1199 *ibidem*, como quedó modificado por la Ley 8 de 2010, dispone lo que sigue:

**“Artículo 1199.** Pueden presentar solicitudes de carácter fiscal todas las personas directamente interesadas en ellas.

Las personas naturales, cuando se hallen en ejercicio de sus derechos civiles, podrán comparecer y gestionar por sí mismas en aquellos asuntos que no impliquen controversia o hacerse representar por un apoderado legal, Para uso de los recursos legales, en el artículo 1228 del Código Fiscal toda persona deberá hacerse representar a través de un apoderado legal.

Las personas que tengan limitado el ejercicio de su capacidad jurídica, así como todas las personas jurídicas, habrán de comparecer y gestionar sus peticiones o promover sus recursos por medio de un apoderado legal” (Subraya el Despacho).

Como se puede apreciar, el artículo 1183 antes citado, inmerso en el capítulo referente al “Procedimiento Fiscal Ordinario” le da opción a la persona natural a comparecer personalmente o por medio de *otra persona debidamente autorizada*, a hacer valer sus derechos frente a un acto administrativo que la afecte, sin señalar si la autorizada debe o no ser abogada, mientras que el artículo 1199, el cual se encuentra dentro del capítulo “De las Solicitudes”, establece con precisión los casos en que las personas naturales pueden comparecer y gestionar por sí mismas o por medio de otra persona debidamente autorizada, que es en aquellos casos en que no existan controversia; y los que requiere ser representada por *apoderado legal*, que es para hacer uso de los recursos de que trata el artículo 1238 del Código Fiscal, como quedó modificado por la Ley 8 de 25 de marzo de 2010 (reconsideración y apelación).

Sobre este aspecto, importa destacar que cuando el artículo 1183 hace alusión al *acto administrativo*, no es sólo para los que se dictan en materia tributaria, sino también los que guardan relación con otros aspectos de la Hacienda Pública; y cuando se refiere a “*persona debidamente autorizada*” no señala si ella debe o no ser abogado. Cabe mencionar también que el Código Fiscal emplea indistintamente la palabra “*apoderado*” (Cfr. artículo 1201, numeral 7, el artículo 1205 y el 1230, entre otros) y “*apoderado legal*” (Cfr. artículo 1199), para diferenciar a la persona que gestiona o realiza actos de gestión, administración o disposición en nombre de otra, en virtud de autorización conferida de acuerdo a los requisitos legales, la cual no necesariamente tiene que ser abogado, de la que tiene poder para representar a otra en procesos administrativos que se ventilan ante las instancias que tienen que ver con la Hacienda Pública o los Tributos. No obstante, cuando la norma utiliza el adjetivo “*legal*” para acompañar al sustantivo “*apoderado*”, es para indicar que en este último caso el *apoderado legal* es la persona natural o jurídica facultada para ejercer la profesión de abogado.

Al respecto, el artículo 1194 del Código Fiscal dispone que los vacíos en el procedimiento fiscal ordinario establecido en dicho Libro VII (se refiere al proceso ordinario fiscal y las solicitudes), se llenarán por las disposiciones del Procedimiento Administrativo General regulado en la Ley 38 de 31 de julio de 2000, y el numeral 13 del artículo 201 de esta excerta legal suministra la definición de “*apoderado*” indicando que es la “Persona natural o jurídica facultada para ejercer la abogacía en la República, que actúa en nombre y representación de las partes o terceros interesados, dentro del proceso administrativo, en virtud de poder o mandato discernido conforme a las normas del Código Judicial”.

El poder o mandato de que trata el Código Judicial, es el que está regulado en el Código Civil en las disposiciones referente al contrato de mandato, que puede ser general o especial. El general debe ser otorgado en Escritura Pública e inscribirse en el Registro Público; el otro, puede otorgarse por medio de memorial, pero nada obsta que se otorgue en la misma forma que el primero (Cfr. artículo 1404 y 1776, numeral 9, del Código Civil, en concordancia con los artículos 624, 625 y 634 del Código Judicial). Otorgado el poder conforme a las normas respectivas del Código Judicial, el *apoderado*, *mandatario* o *representante*, queda legitimado para solicitar y recibir información relacionada con su *poderdante*, *mandante* o *representado*, y el servidor público que la suministra, no viola la confidencialidad, al menos que tenga ese carácter, como el caso indicado en el artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, como quedó modificado por la Ley 33 de 2010.

Lo anterior, en base a que la gestión o actuación que realiza el *mandatario* o *apoderado*, es como si fuera realizada por el propio *mandante* o *poderdante*. Al respecto, la Ley 9 de 18 de abril de 1984, “Por la cual se regula el ejercicio de la abogacía”, establece las formas de ejercer esa profesión. Dice así la parte medular de la referida disposición:

Artículo 4: La profesión se ejerce por medio de poder legalmente constituido o asesorando a la parte interesada; y entre otras cosas comprenden:

1. La representación judicial ante la jurisdicción civil, penal, laboral, de menores, electoral, administrativa, marítima y cualquiera otra jurisdicción que exista o que se establezca en el futuro.

...

6. la gestión de negocios administrativos.  
... ”(Subraya el Despacho).

Si bien, dicha Ley no enumera los casos en que la parte interesada en asunto administrativo o fiscal, deba comparecer mediante abogado, el Director General de Ingresos puede perfectamente señalar en los reglamentos, procedimientos, instructivos o formularios, los casos en que las peticiones, trámites o gestiones deban realizarse mediante *apoderados legales*, porque el Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, “Por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro”, le atribuye a dicho servidor público, ciertas competencias entre

ellas la "planificación, dirección coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la Dirección General de Ingresos, así como de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, inherentes a la función de administrar las leyes tributarias bajo su competencia [...]. La administración de las leyes administrativas comprende [...] su aplicación práctica, a través de los actos administrativos que aprueben los formularios, instructivos y reportes de información tributaria [...]" (Cfr. artículo 5 como quedó modificado por el artículo 21 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010).

Asimismo, dicho Decreto de Gabinete 109 de 1970, le atribuye al Director General de Ingresos, la función específica de "impartir, por medio de resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco" (Cfr. artículo 6, como quedó modificado por el artículo 22 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010), y en ejercicio de esa función, dicho servidor público puede establecer los casos en que las solicitudes, gestiones o actuaciones, se realicen por medio de abogado, pero atendiendo siempre lo que al respecto establecen los artículos 1183, 1199 y 1205 del Código Fiscal, que menciona los casos en que las personas naturales pueden comparecer por sí misma, a través de persona debidamente autorizada, o por apoderado legal, a su opción.

En mérito de lo antes expuesto, la opinión de la Procuraduría de la Administración es que, según lo dispone el artículo 5 y 6 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970, el Director General de Ingresos, está facultado para dictar normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco, y en ejercicio de esa función puede establecer, en los actos administrativos que aprueben los reglamentos, procedimientos, formularios e instructivos, cuáles son las gestiones y trámites que las personas naturales tengan que realizar a través de abogado, pero tomando en cuenta las disposiciones del Libro VII del Código Fiscal, o cualquier otra ley especial que permita la comparecencia o intervención directa de la persona natural.

Atentamente,

  
**Rigoberto González Montenegro**  
Procurador de la Administración

RGM/cch.

