



**Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)**

**Maestría en Derecho Tributario**

**Estudio sobre el Derecho Penal Tributario**

ESTUDIANTE: CABALLERO R., ARLEIDA ITZOMARA CABALLERO  
RODRIGUEZ  
9-702-2136

## INTRODUCCIÓN

El presente documento, es un estudio documental sobre el Derecho penal tributario de Panamá, con el fin de conocer la situación actual de los casos expuestos en los tribunales sobre esta materia, las sentencias o resoluciones emitidas y la tendencia de estas en todo el año 2020.

Por lo tanto, el objetivo de este estudio es presentar las figuras clásicas del Derecho penal tributario en su país, donde convergen las distintas vertientes que al respecto existen en la materia.

La importancia de este estudio radica, además, en poder delimitar las diversas tipologías vigentes, para poder establecer su diferencia conceptual, práctica y forense, pudiendo ser una herramienta de indiscutible valor para todos los actores claves, involucrados en la casuística de estas.

Para poder establecer las bases de este estudio se hace necesario validar el derecho positivo vigente de su país, así como la fundamentación del seno legislativo en que se realizó la justificación de las referidas normas.

La temporalidad de las fuentes de este estudio es de reciente data, debido a los cambios que en materia han existido, radicando exclusivamente la territorialidad de las fuentes en Panamá, para el año 2020.

Por todo lo anterior, este estudio es preciso, puntual y sobre todo de un interés altamente ejecutivo, versando directamente sobre el análisis del Derecho penal tributario nacional.

## **Capítulo I: Aspectos generales de la Investigación**

### **Planteamiento del problema**

El Derecho penal tributario se encarga de la regulación jurídica de las infracciones fiscales y cómo deben ser sancionadas, de acuerdo con la ley de cada país y sus modificaciones específicas. Estas sanciones, no son directamente reguladas por el derecho tributario, sino por la parte penal.

Este documento estudia de manera puntual la fundamentación teórica y las principales leyes del Derecho penal tributario y sus disposiciones en el país de Panamá, presentando las figuras clásicas del derecho penal tributario en la nación, y su funcionamiento en todo el año 2020.

Para realizar este estudio, es muy importante identificar las diversas tipologías vigentes del Derecho tributario penal en Panamá, y así realizar una diferencia conceptual, práctica y forense, de la realidad en el año 2020, describiendo las principales tendencias de los casos a manera general.

Para poder establecer las bases de este estudio se hace necesario validar el derecho positivo vigente, así como la fundamentación del seno legislativo en que se realizó la justificación de las referidas normas.

# **OBJETIVOS**

## **Objetivo General**

- Describir la fundamentación del Derecho penal tributario panameño y su comportamiento en el año 2020.

## **Objetivos Específicos**

- Presentar el fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Panamá.
- Analizar el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal de Panamá.
- Describir los tipos penales del Derecho penal tributario y sus modalidades en de Panamá
- Identificar los datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios en de Panamá

## **Pregunta central de investigación**

- ¿Cuál es la fundamentación del Derecho penal tributario en Panamá y su comportamiento en el año 2020?

## **JUSTIFICACIÓN**

El estudio cobra real importancia, especialmente porque su principal valor radica en presentar de manera precisa y puntual las tipologías penales tributarias, existentes en Panamá.

Las implicaciones de dicho estudio pueden radicar en que el producto entregable ponga de manifiesto la existencia de duplicidad de tipologías o bien la falta de segregación de las actividades puntuales que conllevan delimitar el tipo penal que el legislador ha pretendido establecer.

El estudio será de mucho interés para los profesionales que ejercen en el Derecho tributario penal, especialmente para poder analizarse, tanto por abogados, como contables y personas interesadas en el tema, los cuáles son los verdaderos actores de las normas establecidas por el legislador.

El producto de este estudio será una presentación documental actualizada y puntual del comportamiento del Derecho penal tributario en Panamá, en el año 2020, para una valoración profesional sobre las tipologías penales tributarias, existentes en su legislación.

## **Limitaciones**

En el presente estudio sobre el Derecho Penal Tributario en Panamá, la única limitante que se encontró, fue en encontrar todos los casos de la criminalidad sobre los delitos tributarios, en los datos estadísticos oficiales en Panamá, ya que oficialmente no se registró ninguno.

## **Supuestos básicos. Preguntas directrices**

- ¿Cuál es el fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Panamá en el año 2020?
- ¿Cuál es el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal de Panamá en el año 2020?
- ¿Cuáles son las tipologías penales y sus modalidades en el Derecho penal tributario en Panamá para el año 2020?
- ¿Cuáles son los datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios en Panamá?

## **Definición del contexto de estudio**

Todo litigante en el área del Derecho penal tributario debe conocer las herramientas teóricas y prácticas para un adecuado desempeño profesional en el área fiscal. El profesional dedicado al Derecho penal tributario, debe tener un conocimiento cabal y actualizado de los derechos y obligaciones de los responsables tributarios.

Por lo tanto, se debe conocer la actuación de las inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones, impugnaciones, requerimientos de información, y aplicación de sanciones, de los organismos tributarios, en conjunto con los recursos administrativos y judiciales a disposición de los responsables.

Consecuentemente, en este estudio se presenta la fundamentación legal del Derecho penal tributario, el bien jurídico, su tipología y comportamiento en Panamá, para el año 2020.

## **Mapeo de contexto**

El derecho penal Tributario está bien fundamentado en nuestra legislación nacional, Los diferentes códigos, Decretos Leyes de demás ordenamientos legales, y se le hacen revisiones periódicas:

### ***El bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal***

Se puede colegir que el Bien Jurídico Tutelado por el Derecho Penal Tributario es la Hacienda Pública, es decir los bienes del Estado por consiguiente lo que pretende salvaguardar la norma es el bien común de la Nación.

Desde enero de 2019, la República de Panamá ha decidido judicializar la defraudación fiscal mediante su inclusión como un delito en nuestro Código Penal.

Dos son las figuras introducidas como delitos:

La defraudación fiscal con intención en contra del Tesoro Nacional, afectando la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar tributos, en beneficio propio o de un tercero.

La obtención fraudulenta de una exoneración, devolución, disfrute o aprovechamiento de beneficios fiscales indebidos.

Panamá se ha visto en la necesidad de implementar leyes y controles para combatir los delitos tipificados en el Derecho Penal Tributario, como la incorporación de Leyes que modificaron el Código Penal de Panamá, sin embargo aun no se cuenta con las estadísticas pues la implementación de la

ley data del 2019 y en el 2020 nos vimos agobiados por la pandemia de covid-19.

Se debe fortalecer el Derecho Penal Tributario e implementar el uso de su propia normativa a fin utilizar en lo menor posible las leyes análogas pues debemos pensar en este Derecho como en un derecho aparte.

El bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, se debe concientizar al ciudadano, a fin de evitar los delitos de este tipo penal, pues su impacto va directamente al Estado quien no puede utilizar dichos recursos para el desarrollo del país y afecta la economía.

Ya se han dado los primeros pasos en el camino de regular los delitos fiscales, sin embargo no se debe bajar la guardia e implementar todo tipo de controles a efectos de persuadir a los presuntos transgresores de la legislación fiscal y tributaria.

Según nuestra investigación no se cuenta aún con datos confiables de delitos de orden tributario y desde la entrada en vigor de la ley 76 de 2019, las autoridades han hecho el esfuerzo pertinente pronto en base a los resultados que saldrán a la luz públicas se deben adoptar medidas tendientes para hacer los ajustes necesarios para la eficacia pretendida.

## **Capítulo II: Perspectiva teórica.**

### **I. El fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Panamá.**

En diversos países, de manera tradicional, la figura de la defraudación tributaria se ha ubicado sistemáticamente en los Códigos Fiscales, reservándose así a la Administración fiscal la facultad de ponderar la conducta fiscal de los contribuyentes y, en su caso aplicar las sanciones correspondientes. Panamá aún mantiene esta característica, toda vez que la defraudación fiscal encuentra



su acomodo específico en el Código Fiscal, el cual prevé una serie de elementos configurativos de tal conducta, particularizados según sea el impuesto evadido, lo cual se grafica en el siguiente cuadro 1 :

<b>Figuras de Defraudación tributaria contenidas en el Código Fiscal de la República de Panamá</b>	
Artículo 752	Impuesto sobre la Renta
Artículo 797	Impuesto de Inmuebles
Artículo 812	Impuesto de Naves
Artículo 946. Parágrafo	Impuesto de timbre
Artículo 1021	Impuesto de seguros
Artículo 1057-LL	Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo.
Artículo 1057-V. Parágrafo 20	El impuesto de traslado de bienes materiales y servicios (ITBMS).
Artículo 762-Ñ. (según artículo 14, ley 52/2012)	Uso indebido de beneficios establecidos en disposiciones de tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigor.

El fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de en de Panamá, también, lo podemos ubicar en los siguientes conjuntos de norma:

- La constitución política de Panamá, específicamente en el TÍTULO IX, LA HACIENDA PUBLICA, en el artículo 264
- Código fiscal, Ley 8 de 27 de enero de 1956 reformado por la Ley 8 de 2010.
- El Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, Ley No. 76 de 13 de febrero de 2019.
- Panamá ha ratificado la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional a través de la Ley 23 de 2004 y la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas a través de la Ley 20 de 1993. Además, ha penalizado el delito de blanqueo de capitales bajo las

secciones 254 a 259 del Código Penal, aprobado mediante la Ley 14 de 2007 (modificado por la Ley 26 de 2008, la Ley 5 de 2009, la Ley 68 de 2009, la Ley 14 de 2010 y la Ley 40 de 2012, Ley 10 de 2015 y Ley 34 de 2015), en el Libro II, Título VII “ Delitos contra el orden económico ”, Capítulo IV “ Blanqueo de capitales ”. Por lo tanto, bastaría modificar el citado Artículo 254 del Código Penal panameño, incluyendo la expresión “ Delitos contra la Hacienda Pública ”, “ defraudación fiscal ”.

## **II. El bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal en Panamá.**

El “ bien jurídico tutelado ” es todo interés protegido por la ley penal en merito a ser considerado substancialmente valioso por el legislador. Esta determinación se hace absolutamente insoslayable por la importante función que cumple, ya que no es posible interpretar ni conocer la ley penal sin acudir al mismo. En la figura bajo análisis, el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, en cuanto la defraudación tributaria se concreta en un perjuicio fiscal, es decir, el menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria que sufre el Erario Público, de manera objetiva como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del sujeto obligado. Si bien es cierto que se busca proteger de inmediato el patrimonio de la Hacienda Pública centrado en la normal y eficiente percepción de la renta pública, es menester señalar que ello no implica una sinonimia con concepciones patrimonialista puras, sino que además abarca en su razonable extensión la tutela penal de la potestad estadual de implementar políticas financieras y fiscales para promover la equidad y el desarrollo humano.

## **III. Descripción de los Tipos penales y modalidades del Derecho penal tributario en Panamá.**

La tipología penal en el derecho penal tributario es dolosa;

La defraudación tributaria es un delito de carácter doloso, En contraposición a los delitos comunes, en los que cualquier persona puede ser autor, tratándose

de delitos especiales, el tipo penal circunscribe el círculo de la autoría únicamente a determinados sujetos, en cuanto exige las mismas cualidades. Ello hace que concurra solamente sobre ciertas personas, en el caso, sobre los sujetos obligados tributarios (contribuyentes).

### **Modalidades de tipos:**

-El tipo objetivo de defraudación tributaria

El tipo objetivo de la defraudación tributaria deberá especificar claramente las características de la acción u omisión prohibida y del resultado o perjuicio fiscal. La conducta sancionable penalmente debe ser aquella dolosamente orientada al no pago del tributo en su justa medida, empleando a tal fin cualquier ardid o engaño para inducir un error a la Administración tributaria, aparentando como cierto o verdadero aquello que es absolutamente falso u obtener fraudulentamente exoneración, devolución o disfrute de beneficios fiscales indebidos. 6 El resultado, lógicamente, es el perjuicio fiscal, o sea el efecto efectivamente producido al Erario Público. Se traduce en una condición objetiva de punibilidad toda vez que para resultar punible como delito de defraudación fiscal la cuantía del tributo defraudado deberá superar una cantidad determinada. Se acompaña como " ANEXO I " el tipo penal adoptado por diversos países tanto de la región como aquellos otros que ofrecen servicios financieros similares a los de Panamá, en un muestreo que pretende ser representativo.

- El tipo subjetivo de defraudación tributaria

La defraudación tributaria es un delito de carácter doloso, es decir, se exige la existencia una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar el pago de la obligación tributaria, esto es, el ánimo defraudatorio, entendido como la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. Por ello resulta conveniente que el tipo penal incluya la expresión " defraudar ", en base a la cual solamente resultarían punibles la acción u omisión dolosa. Partiendo de tales premisas, la comisión culposa o negligente no resulta punible penalmente.

#### **IV. Presentación de datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios de Panamá.**

En el Ministerio Público de Panamá no hay estadísticas de casos de defraudación penal ya que es a partir de mediados de noviembre que se aprueba que las Fiscalías Anticorrupción eran las ordenadas a ver estas clases de delitos.

Aunado a lo anterior, cabe destacar, que la estadística en materia de delito de defraudación es poca en razón de que los delitos contra el Tesoro fueron tipificados en el CP para el 2019 y en los casos de los delitos de defraudación aduanera la jurisdicción penal asumió conocimiento en 2014 que entra a ser regulado por el CP, anteriormente, la defraudación fiscal se subsumía a la esfera administrativa.

Durante el periodo de enero a diciembre del 2020 el Equipo de la sección y Defraudación Fiscal se ha mantenido trabajando en dar curso oportuno a los procesos previamente iniciados y a aquellos que iniciaron posteriormente al último plazo otorgado a los contribuyentes para sus declaraciones de renta 2019, momento en que se podían llevar a cabo las investigaciones que puedan llegar a la esfera penal como consecuencia de los lineamientos que establece la Ley 70 de 2019.

Entre las estadísticas concernientes a este tema tenemos:

- Se emitieron 29 resoluciones de las cuales 16 de ellas iniciaban el proceso de investigación o nombraban funcionarios de instrucción en procesos ya iniciados, donde se encontraron indicios de una posible evasión o defraudación fiscal, se ordenó una auditoría integral designada al equipo de contadores del TAT.
- Se giraron 13 oficios a instituciones públicas y privadas solicitando información que den el valor probatorio a los expedientes.
- Auditoría a 12 casos proporcionados por la Unidad de Análisis Financiero (UAF) arrojando 10 posibles casos de defraudación fiscal que rebasa el

umbral de los B/ 300.000,000, a fin de cumplir con el debido proceso que iniciaría en enero del 2021.

- Actualmente existen 3 procesos ya iniciados con montos evadidos que podrían superar el umbral antes señalado, todos en auditoría fiscal.

Es importante señalar que toda vez que la ley 70 entra en vigencia en el 2019 y no es retroactiva la estadística de procesos condenados es de cero ya que se encuentran en el proceso de investigación, desahogo probatorio, entre otro.

## **Capítulo III: Diseño Metodológico**

### **Enfoque**

Este estudio es de tipo documental con un enfoque cualitativo basado en la línea de Investigación del Derecho Tributario, con un análisis dogmático de las leyes relacionadas a la práctica. Será de corte transversal, en dónde se presentará de manera descriptiva el Derecho penal tributario en Panamá, y su comportamiento en el año 2020, identificando sus tipologías y sus disposiciones sancionatorias, como base puntual para profesionales en el área del Derecho tributario, para su análisis y participación efectiva en la corte.

### **Muestra y sujetos de estudio.**

El sujeto de estudio es la fundamentación jurídica del Derecho penal tributario en la constitución y las leyes de la República de Panamá. Para su descripción y aplicación, se tomó como muestra todos los casos oficiales de criminalidad sobre los delitos tributarios en Panamá en el año 2020, desde enero hasta diciembre.

### **Métodos y técnicas para el procesamiento de datos y análisis de la información.**

- **Análisis documental.**

Se realizará un análisis jurídico dogmático de las Leyes de Panamá aplicadas al Derecho Penal Tributario Penal y su aplicación práctica en todo el año 2020.

- **Entrevistas a funcionarios.**

Se realizará una breve entrevista abierta a dos funcionarios de la Corte Suprema de justicia sobre los crímenes penales tributarios y el proceder judicial.

### **Criterios de calidad**

- **Validación de instrumentos por expertos.**

Los profesores directores del estudio, revisarán los instrumentos que se utilizarán para recopilar la interpretación dogmática de las leyes aplicadas a este estudio.

- **Triangulación de información.**

Se realizará una triangulación de la información entre la información encontrada en el análisis documental, la interpretación de la aplicación de la ley y la opinión de los expertos de los funcionarios en el área del Derecho Penal Tributario.

## **BIBLIOGRAFIA**

1. CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ. (2019) Editorial Barrios y Barrios, Panamá.
2. CÓDIGO PENAL DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ. (2019) Editorial Barrios y Barrios, Panamá.
3. CONSTITUCIÓN POLITICA DE PANAMÁ. (2019) Editorial Mizrachi, Panamá.
4. Folco., Carlos María. Breve análisis del ilícito Tributario en Panamá y su confronte con el derecho de 14 países de América, Asia y Europa. (2017). BID
5. Ministerio de Economía y Finanzas. Dirección General de Ingresos. Informe Gestión, Avances y logros de la DGI en tiempos de COVID-19. (2020). DGI PANAMÁ.