



Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)

Maestría en Derecho Tributario

Estudio sobre el Derecho Penal Tributario

Tema: Estudio sobre el Derecho Penal Tributario en Panamá

Elaborado por: Martina Agapita Cajar Murillo

Directores del Estudio: Profesores Dr. Allan Poher Barrios y Dr. Jorge García.

Fecha de entrega: 25 de Abril de 2021

Contenido

Introducción	3
Justificación	4
Planteamiento del Problema.	5
Objetivos	6
Preguntas directrices	7
Diseño Metodológico	8
Marco teórico.	9
El fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de (su país).	10
El bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal en (su país).	11
Descripción de los Tipos penales y modalidades del Derecho penal tributario en (su país).	12
Presentación de datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios.	13
Bibliografía	14

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 del Estudio

Objetivo General

- Describir la fundamentación del Derecho penal tributario en Panamá 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 en Panamá.
- Describir los tipos penales del Derecho penal tributario y sus modalidades en Panamá.
- Identificar los datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios en 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 por que 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 aún 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.

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

La Constitución de la República de Panamá que contiene del artículo 17 al 55, se refieren las garantías fundamentales, dentro del título que contiene los derechos y deberes fundamentales y sociales, sin embargo dentro del articulado genérico se contemplan derechos fundamentales y garantías que pueden aplicarse perfectamente al contribuyente en forma específica dentro del ámbito tributario.

La ley 70 de 2019 eleva a delito la defraudación fiscal penal, porque antes la era considerada como una falta administrativa y sus sanciones eran de tipo económica muy onerosas y de privación de libertad. Esto se hace paralelamente a la aprobación de esta ley, fue aprobada la ley 76 de 2019 que reforma el procedimiento administrativo tributario y que viene a ser un ley complemento de la ley 70 de 2019.

La defraudación fiscal en nuestro país presenta una situación muy particular por diversas razones:

Tiene tanto sanción pecuniaria, usual en la esfera administrativa, como de privación de libertad, de aplicación en la esfera penal, siendo, para el caso en concreto, sanciones principales alternativas, es decir, se puede imponer una o la otra, más no las dos a la vez. La norma que sanciona la defraudación fiscal no está incluida en el Código Penal, cuerpo de leyes donde deben estar consagradas las conductas delictivas, no guarda la redacción usual de los tipos penales, pues contiene una casuística excesiva, aunque al parecer esa ha sido la característica de varias de las reformas que en los últimos años se hicieron al Código Penal de 1982, algunas de las cuales fueron trasladadas al Código Penal de 2007.

Nuestra interpretación de este apartado consiste en que la Constitución protege los egresos del Estado estos deben hacerse en forma ordenada programada y debidamente autorizada por ley para las actividades determinadas y a su vez dirigida favor de quienes tienen derecho a ello.

En este mismo orden de ideas los principios constitucionales en materia tributaria, que se encuentran interrelacionados con cada uno de los derechos fundamentales y las garantías que protegen al contribuyente, en virtud de su vinculación objetiva y subjetiva, esto es así en la perspectiva de la justicia tributaria, formando una importancia trascendental, que representa la seguridad jurídica.

Se debe fortalecer la ley 70 de 2019 eleva a delito la defraudación fiscal penal a través del texto constitucional panameño que reconoce que la Hacienda Pública está compuesta por los bienes y derechos del Estado recaudados proporcionalmente de los ciudadanos de los cuales deben hacerse las erogaciones presupuestadas anuales autorizadas por ley permitiendo que se pueda sancionar lo tipificado como delito la defraudación fiscal

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

El Bien jurídico protegido, algunos autores consideran que son tres: la fe pública, pues un ilícito tributario afecta la economía de la nación. El principio de lealtad que es del deber solidario de todo contribuyente de contribuir con las cargas públicas según su capacidad contributiva y la Hacienda Pública que en Panamá está conformado por los Bienes Nacionales y el Tesoro Nacional.

Tesoro Nacional Hacienda Pública

La Hacienda Nacional, en nuestro Código Fiscal de Panamá es el conjunto de Bienes, Rentas, Impuestos, Acciones y Servicios Pertenecientes al Estado. Por lo que tal existen normas que buscan proteger los recursos financieros del Estado, pues el más importante de ellos son los correspondiente a las rentas e impuestos, que constituyen los ingresos corrientes del mismo para sufragar las necesidades que tiene en beneficio de todos los

ciudadanos nacionales y extranjeros que habitan en el territorio jurisdiccional de la República de Panamá.

Munoz Conde sostiene que el bien jurídico específico que se protege en esta clase de delitos es la Hacienda Publica 'tanto en su vertiente de ingreso publico (que la carga tributaria se realice de acuerdo a los modos y formas fijados por ley) como en la de gasto publico (asignación equitativa de los recursos publicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía) Muñoz Conde (op at 990 — 991) Con similar orientación se pronuncian Gufinkel De Wendy y Ruso quienes conceptúan que en esta clase de ilícitos lo que se protege es la hacienda publica pues en ese sentido se pronunció la Cámara de Diputados de Argentina al aprobar la ley tributaria argentina (Cfr Gurfinkel De Wendy y Ruso op cit 249).

Relacionada con el el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal se desprende que es nuestra opinión que el objeto de protección en esta clase de ilícitos esta constituido por la Hacienda Publica y no otro porque debido a que en ese ente supra individual coinciden todos los aspectos que rodean al tributo es decir la necesaria recaudación de ingresos a favor del Estado con miras a contar con recursos para ejecutar su presupuesto de gastos.

Es importante indicar que cuando nos referimos a la Hacienda Pública no es para abarcar exclusivamente a la Dirección General de Ingresos sino al Estado como Fisco como receptor de los tributos y determinador del gasto en una estricta y estrecha correlación.

Todos los demás aspectos es decir el orden publico económico el deber de lealtad la función del tributo el patrimonio la fe publica de una u otra manera están vinculados con el fraude tributario pero aquel bien superior que engloba todo lo que el Estado quiere proteger como parte de su aplicación del *ius purnendi* se manifiesta a través de la Hacienda Publica .

Por tal razón cuando se tipifica la defraudación fiscal como delito se protegen los ingresos tributarios y los gastos que se realicen producto de esa percepción económica tal como se intentó estipular con el Anteproyecto de Código Penal de 1998.

Que con la implementación del Tribunal Tributario se pueda proteger los aspectos que rodean al tributo que corresponde a la recaudación de ingresos a favor del Estado como una forma de otorgar mayores garantías en la esfera administrativa en cuanto a juzgamiento de la defraudación fiscal sobre y que se cree la figura del Fiscal Penal Tributario a cuyo cargo este la tramitación de las causas y la acusación respectiva.

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

Los Tipos penales

1. Elusión fiscal
2. Evasión fiscal.
3. Defraudación Fiscal Penal en Panamá.
4. El paño y sus accesorios formales como eximentes de pena.

La Elusión fiscal se presenta en cualquier acción, en principio por vías legales, que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos. Constituye una forma de planificación fiscal agresiva, en la que el interesado aprovecha vacíos legales para obtener ventajas no previstas por la normativa tributaria

La evasión fiscal es un ilícito en el que se presentan una serie de consecuencias jurídicas.

La Defraudación Fiscal Penal en Panamá fue elevada a delito con la Ley 70 de 2019 con la inclusión de un nuevo tipo penal en el Código Penal bajo el sistema acusatorio. Precede precedente del delito de blanqueo de capital.

En calificado en el Capítulo XII titulado Delito contra el Tesoro Nacional, como parte del Delito contra el Orden Económico en el Título VII del Código Penal.

Esta vinculadas entre sí. Estas partes son:

- El “Supuesto de hecho” o “praeceptum legis”: Contiene la descripción del comportamiento que se prohíbe u ordena, y;
- La “Consecuencia jurídica” o “sanctio legis”: Sanción en que se incurre por desconocer el comportamiento descrito.

En Panamá la evasión fiscal es un problema que presenta muchas consecuencias con múltiples consecuencias sin importar nuestra forma de gobierno o capacidad económica.

Panamá con otros países han suscrito tratados y acuerdos internacionales en materia de transparencia fiscal e intercambio de información tributaria. En virtud de esto ha constituido un marco legal para las autoridades fiscales. Esto ha permitido adoptar políticas fiscales congruentes con los parámetros internacionales en la materia, Panamá ha introducido cambios en sus marcos normativos, reconstruyendo su sistema tributario.

Panamá requiere de manera urgente de una evaluación a fondo de la eficiencia, impacto y equidad de la política fiscal, tanto en la vertiente recaudatoria como del gasto social, con el fin de hacer los ajustes necesarios para que esta alcance su potencial redistributivo y se combata la evasión fiscal.

La defraudación fiscal en Panamá es considerada como una falta Administrativa y no como un delito. Justificamos nuestra posición en las consideraciones anteriormente esbozadas y que puntualizamos de la siguiente forma:

El delito como tal, es una acción típica, antijurídica y culpable. La defraudación fiscal no posee la característica fundamental de la tipicidad inherente a toda conducta delictiva contemplada en nuestra jurisdicción penal ordinaria.

La defraudación fiscal está consagrada en el artículo 752 del Código Fiscal como una conducta eminentemente administrativa cuyas sanciones son la multa y el arresto, sanciones que se caracterizan por su levedad y que castigan meras faltas administrativas. *A contrario sensu*, la detención y la prisión constituyen sanciones propias de delitos enmarcados dentro de la justicia penal ordinaria.

La defraudación fiscal conlleva un proceso a lo interno del Ministerio de Economía y Finanzas (Dirección General de Ingresos) con funcionarios administrativos facultados para investigar y decidir este tipo de faltas o contravenciones. De conformidad con las normas de procedimiento en casos de evasión y defraudación fiscal consagradas en el Código Fiscal, el funcionario competente de primera instancia, en este caso el Administrador Regional de Ingresos, es quien dicta la resolución en la que formula los cargos correspondientes contra el inculpado y lo llama para que se defienda.

Sería ilusorio hablar del delito de defraudación fiscal cuando las sumarias en este tipo de procesos son instruidas por el Administrador Regional de Ingresos y no por el Ministerio Público. En cualquier delito debidamente tipificado en el Código Penal, la investigación la instruye el Ministerio Público y su posterior juzgamiento el Órgano Judicial.

Los delitos por evasión fiscal pueden ser tratados mediante la recuperación de valores y la concientización, hay diferentes organizaciones internacionales que luchan contra la evasión fiscal.

Se debería crear programas para delitos por evasión fiscal provistos en la nueva legislación acarrear consecuencias legales. Que permitan ser guías para las empresas nunca deben: Usar documentación falsa, omitir la emisión de comprobantes por las actividades de intercambio económico, comunicar datos falsos para obtener devoluciones u omitir pagos a la autoridad fiscal correspondientes.

También, crear políticas fiscales que respeten y garanticen los derechos de los contribuyentes.

Crear sistemas vigilantes de los recursos y el gasto público procurando que se utilizados de forma transparente,

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

Las estadísticas relativas a los procesos administrativos que están aún en curso serán publicadas al culminar dichos procesos. Pero ya se puede informar que en los dos últimos años los reguladores han avanzado 67 investigaciones por blanqueo de capitales y el Ministerio Público ha desarrollado 173. De esos casos, 30 se encuentran en proceso de sanción, 38 ya han sido sancionados con multas y 66 han sido remitidos al Órgano Judicial.

En cuanto al delito específico de Blanqueo de Capitales, durante el año 2017 se tramitaron 90 casos, en el año 2018, fueron 93; en el año 2019, la cifra fue de 96 y hasta el 30 de septiembre del año 2020 se habían tramitado 80 casos, 8 de ellos por delito precedente relacionado con posible afectación a la Administración Pública y 5 por su derivación de Delitos Financieros.

Pero ya se puede informar que en los dos últimos años los reguladores han avanzado 67 investigaciones por **blanqueo de capitales** y el Ministerio Público ha desarrollado 173. De esos **casos**, 30 se encuentran en proceso de sanción, 38 ya han sido sancionados con multas y 66 han sido remitidos al Órgano Judicial.

En un comunicado el MEF afirma: “Panamá ha avanzado mucho en los últimos años en la lucha contra el blanqueo de capitales y en los próximos años, como país, seguiremos avanzando en esa misma dirección”.

Es evidente que el comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios de Panamá está en aumento por lo que se debería realizar inversión del presupuesto que refuerce la función del Ministerio Público quien tiene la obligación de realizar las investigaciones.

Permitir que los auxiliares del Ministerio Público como la policía como los primeros que intervienen los otros auxiliares puedan reforzar de Tarea en materia de Blanqueo de Capitales, la cual recién ha iniciado las actividades de constitución, con el propósito de potenciar las investigaciones en esta materia.

Aunque la labor está siendo realizada por un equipo de más de 4 mil colaboradores no es suficiente por las limitaciones propias de la época.

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.

Bibliografía

Folco, Carlos María, división de gestión fiscal, Banco Interamericano de Desarrollo, **Texto Breve Análisis del Ilícito tributario en Panamá y su confronte con el derecho de 14 países de América, Asia y Europa. Septiembre 2017.**

Morales Romero, Ervin Iván (2013). *Congreso Internacional de Derecho tributario.* Tribunal Administrativo Tributario de Panamá.

Comisión Nacional contra el Blanqueo de Capitales, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación de Armas de Destrucción masiva, Ministerio de Economía y Finanzas, **Texto octubre 2017, Análisis Comparativo del Delito Tributario en Panamá y en Otros países**