

Evasión o Defraudación Fiscal y la Elusión Fiscal en Panamá

Por
Javier Mitre*

Resumen: Este artículo está dirigido a realizar un aporte a la sociedad panameña, orientándola en las nuevas figuras que comprenden los ilícitos tributarios en Panamá, tanto en el ámbito judicial como en el administrativo, a fin de distinguir cuándo estamos frente a situaciones que pueden implicar la configuración de un delito fiscal o ante una infracción administrativa con una penalidad menos severa que la establecida por un delito.

Palabras claves: *Evasión Fiscal; Defraudación; Elusión; Infracción Penal; Sanción.*

Abstract: *This article is directed to offer a contribution to the Panamanian society, guiding it in the new figures that are included in the tax illegal procedures in Panama, either in the legal ambit as well as in the administrative one, with the purpose of differentiating when we are facing situations that can imply the configuration of a tax offense or if we are facing an administrative infraction with a less severe penal sanction than the one established for a crime.*

Keywords: *Tax Evasion, Fraud, Avoidance, Penal Infraction, Sanction.*

*Abogado-Consultor en Impuestos y Académico Investigador de Derecho Tributario de Panamá con más de 15 años de experiencia como facilitador y diseñador de programas de capacitación en Derecho Tributario de Panamá presencial y modalidad virtual. Profesor en diferentes universidades nacionales e internacionales en Derecho Tributario. Director Ejecutivo y Fundador de www.ccpf.com.pa y la plataforma digital de Educación Fiscal. "E-Learning Fiscal School". Responsable por el Ejecutivo de la comisión de redacción del Código de Procedimiento Tributario de Panamá 2019, del Delito Fiscal 2019 y de la Reforma de Impuestos de Inmuebles de 2017, así como parte del equipo de cambios propuestos a los regímenes fiscales especiales, en la Asamblea Nacional de Panamá para cumplir con el foro global de la OCDE. Miembro del primer comité sobre Implementación de Facturación Electrónica de la DGI 2016. Facilitador de Fiscales de la Procuraduría General de la Nación en Delitos de Defraudación Fiscal 2020

Es de absoluta necesidad distinguir legalmente los delitos de las infracciones, tanto aduaneros como tributarios, no dejando lugar al arbitrio judicial que actualmente permite que similares hechos, para algunos sean delitos, para otras infracciones y con suerte para los privilegiados, sólo ajustes administrativos.

Concepto de Elusión Fiscal

No hay doctrinalmente un concepto unívoco a qué se considera elusión fiscal. Distinguidos autores consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible.

El Dr. Vicente Oscar Díaz la define como:

“La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”.

El Dr. Folco considera que la elusión fiscal “es la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria”.

Se reconoce que posiblemente los antecedentes a estas posturas vienen del maestro DINO JARACH, el cual sostuvo que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes en obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Otros juristas como Héctor Villegas consideran la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación

tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.

El Dr. Juan Carlos Bonzón Rafart se inclina por denominar “elusión fiscal” al abuso de formas que configuran la infracción tributaria.

Más allá de las diferencias terminológicas, lo importante es clarificar cuándo el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario.

Para muchos doctrinarios, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal, y algunas tributarias han abogado por equiparar la conducta elusiva a la evasiva con el objetivo de facilitarle a la autoridad fiscal la persecución del fraude.

Ya hace mucho tiempo el Dr. Giuliani Fonrouge, señalaba lo siguiente:

“Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas, sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación”.

Distinguiéndose tres condiciones de punibilidad del proceder:

- 1) Uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas.

- 2) Intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria.
- 3) Razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.

Panamá

- Posibilidad de aplicar conjuntamente una sanción administrativa y otra penal

De acuerdo con lo dispuesto en las normas vigentes de la Ley 76 de 2019 (CPT) es posible.

La sanción de la autoridad judicial producto de una sentencia condenatoria no excluirá la imposición de sanción administrativa, salvo que la sanción por delito incluya un componente pecuniario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley 76.

El concepto de Elusión Fiscal, en Panamá Ley 76 establece lo siguiente:

Elusión fiscal. La realización de actos o negocios con una finalidad distinta a la de la ley, y sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario en fraude a la ley tributaria.

1. **Contravenciones o infracciones.** Las infracciones o contravenciones tributarias calificadas en leves y graves cuando se violen obligaciones formales.

2. **Evasión fiscal administrativa.** Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia de la Administración Tributaria cuando el supuesto monto defraudado sea inferior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año).
La evasión será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 y 287 de la Ley 76 de 2019.
3. **Defraudación fiscal penal.** Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia del Ministerio Público cuando el supuesto monto defraudado sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año).
La defraudación fiscal será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 y 287 de la Ley 76 de 2019.
4. **Planificación fiscal o economía de opción.** Conducta que busca la fórmula legítima y autorizada para lograr el mismo efecto económico de otros negocios gravados, sin caer en el hecho impositivo de un determinado tributo, o sufriendo una carga menor que en el otro negocio. La planificación fiscal no será una conducta sancionable, de acuerdo a la Ley 76 de 2019.

5. **Fraude a la ley.** Las actuaciones realizadas por parte del obligado tributario o contribuyente con la intención de aplicar normas dándole un sentido contrario al establecido en la ley, las cuales conllevan ahorro o no pago de un impuesto por una actividad.

- Cobro de la deuda tributaria independiente de una pena de multa: ¿en sede administrativa o penal?

Será en sede administrativa, ya que la deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, los adelantos, los pagos fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, las cantidades percibidas o que se debieron percibir, los recargos exigibles legalmente, los intereses moratorios y las sanciones pecuniarias.

Integrarán parte de la deuda tributaria los montos establecidos en las sentencias judiciales ejecutoriadas, producto de sanciones pecuniarias como consecuencia de una condena por defraudación fiscal penal en la esfera judicial por procesos cuya competencia escapa de la Administración Tributaria por ser de una cuantía igual o superior a los trescientos mil balboas o dolares americanos (B/.300,000.00), excluyendo multas, recargos e intereses.

En estos momentos debemos señalar que, en Panamá, se está llevando a cabo un proceso de **transición** normativa, en materia de normas procedimentales y sustantivas tributarias, lo que incluye el régimen sancionador tributario.

En este sentido, debemos indicar que los ilícitos tributarios sancionados como infracciones administrativas (faltas administrativas)

tributarias, por incumplimientos de deberes formales (presentación tardía de declaraciones de impuestos, no expedir facturas, etc.) se mantienen en gran parte regulados en el Código Fiscal de Panamá, desde la Ley 8 de 1956, y otras en leyes especiales, y esto a pesar de que mediante la Ley 76 de 2019, recientemente se crea el Código de Procedimiento Tributario de Panamá, basado principalmente en el modelo de Código Tributario elaborado por el CIAT y otros organismos internacionales, en el cual se fija un nuevo régimen sancionador sobre las infracciones administrativas (deberes formales) y por obligaciones de fondo cuando el umbral sea inferior a US\$ 300,000.00 por conductas dolosas y las causales por el nuevo delito fiscal de defraudación fiscal penal, también caracterizado por conductas dolosas, tipificado en el Código Penal de Panamá mediante la Ley 70 de 2019, creándose un sistema mixto, dependiendo de un umbral para determinar si estamos ante un delito defraudación o una infracción administrativa, señalándose que estamos ante el delito cuando el umbral o monto supuestamente defraudado es igual o superior a trescientos mil dólares US\$ 300,000.00 en un período fiscal, denominándolo de manera particular como delito de defraudación fiscal penal y cuando es inferior a US\$ 300,000.00 una infracción administrativa denominada también de manera particular como evasión fiscal administrativa.

Es decir, aún los ilícitos tributarios sancionados como infracciones administrativas se rigen por lo dispuesto en el Código Fiscal, ya que el Código de Procedimiento Tributario, si bien ha entrado en vigencia, lo ha hecho de manera parcial (Se espera su entrada en vigencia plena en el año 2022), quedando pendiente por entrar en vigencia, el nuevo régimen de sanciones por infracciones administrativas y solo están vigentes las ahora causales del delito de defraudación

fiscal penal, establecido en el Código Penal de forma general, atendiendo esta tipicidad del delito a la modalidad de “ley penal en blanco”, como la modalidad en que se aprobó este delito fiscal en Panamá en el año 2019 y esas misma causales, vigentes por la infracción administrativa de evasión fiscal administrativa.

Panamá ha sido uno de los últimos países de Latinoamérica que adopta como normas de procedimiento tributario lo dispuesto en el Modelo de Código de Tributario CIAT, regulando la materia tributaria en el Código Fiscal desde 1956, que a su vez, vino a sustituir el Código Fiscal de 1916, siguiendo el modelo de codificación de recopilación de leyes fiscales (tributarias y no tributarias), pero carente de conceptos y principios generales del derecho tributario, y con un régimen sancionador, que si bien acogió todas las conductas sancionables como infracciones administrativas, con las conductas de defraudación fiscal por impuestos nacionales, el propio Código Fiscal dispuso que para el caso de las infracciones bajo la categoría defraudación fiscal, la determinación de su gestión, desarrollo y consumación debían atender a lo dispuesto en la Ley penal común, tanto para la determinación del “delito de defraudación fiscal” como el procedimiento de investigación y sanción.

Cabe destacar que, por disposición de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, aplicaba para la investigación de las conductas de defraudación fiscal por impuestos nacionales, el mismo procedimiento de investigación y sanción aduanero, y los vacíos de este procedimiento complementado con el proceso judicial penal. *

Código Fiscal (Ley 8 de 1956)

Artículo 1321. “Las sanciones por infracciones de carácter fiscal

que se impongan de conformidad con las disposiciones de este Código serán sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen además hechos delictuosos".

Artículo 1323. "En cuanto no se opongan a las disposiciones de este Código regirán para las infracciones fiscales las de la ley Penal común acerca de la gestación, desarrollo y consumación de los delitos, participación de los inculpados, circunstancias eximentes, graduación de las penas que deban aplicarse en consideración a las circunstancias modificativas de responsabilidad; reincidencia; extinción de la acción Penal y de las Penas, y responsabilidades civiles".

*Artículo 1329." Los vacíos en el procedimiento penal establecido en este Libro se llenarán por las disposiciones del Código Judicial y las leyes que lo adicione y reformen, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la respectiva actuación".

Es este sentido, en definitiva, las infracciones administrativas en Panamá se regulan en leyes distintas a los "ahora" delitos tributarios, y que se mantienen en el Código Fiscal por algunos ilícitos tributarios, dependiendo del impuesto o régimen fiscal, así como otras leyes recientemente aprobadas que modifican el Código Penal y crearon el Código de Procedimiento Tributario para la República de Panamá, que a su vez, remite al Código Fiscal por conductas de defraudación fiscal adicionales a las fijadas en el Código de Procedimiento Tributario por otros impuestos nacionales.

En el Código Penal complementado por las causales con el Código de Procedimiento Tributaria y el Código Fiscal, en donde se

regulan actualmente las infracciones administrativas. (Modalidad de Ley Penal en Blanco).

Tal como ya lo hemos señalado, desde el año 2019 en Panamá, se tipifica en el Código Penal panameño el nuevo delito de defraudación fiscal penal mediante la Ley 70 de 2019, adicionándose el capítulo XII al Título VII del Libro Segundo del Código Penal, que comprende a los artículos 288-G al 288-J mediante el cual se tipifica la defraudación fiscal penal “simple” y “agravada”.

Dicha creación del delito de defraudación fiscal penal se lleva a cabo bajo la modalidad conocida como “Ley penal en blanco”, al establecerse que el tipo penal que describe la acción general se debe complementar con las conductas definidas en el Código Procedimiento Tributario mediante la Ley 76 de 2019, específicamente en los artículos 284 al 286, que, a su vez, remiten a otras causales por otros impuestos al Código Fiscal.

Cabe destacar que en el mes julio de ese mismo año 2020, la Corte Suprema de Justicia de Panamá se pronunció con respecto a la constitucionalidad o no, sobre esta modalidad adoptada de “ley penal en blanco” para la tipicidad del delito de defraudación fiscal penal.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de Panamá mediante *sentencia de 17 de julio de 2020, señaló lo siguiente:

Estas normas no serán contrarias al principio de legalidad si es posible determinar dos cosas:

1. Encontrar con certeza la norma jurídica (legal o reglamentaria) a la que remite la norma penal en blanco para complementar-

se, es decir, encontrar con certeza la norma que consagre el precepto o presupuesto, que describa la conducta que la norma penal en blanco sanciona, y;

2. Que la descripción que se haga de la conducta punible en la norma que complementa a la norma penal en blanco cumpla con las exigencias de claridad, concreción y precisión.

Lo que a juicio de la Corte Suprema de Justicia de Panamá se cumple a cabalidad y, por lo tanto, considera perfectamente constitucional la modalidad adoptada del delito fiscal bajo la modalidad de “ley penal en blanco” en atención a las siguientes consideraciones que destacan de tal pronunciamiento.

Una Descripción General del presupuesto general cuando se indica que:

“Quien en beneficio propio o de un tercero y con intención incurra en defraudación fiscal contra el Tesoro Nacional de la República de Panamá y afecte la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos correspondientes...”.

Una Condición de la Conducta penal que “la pena prevista en el presente artículo solo será aplicable cuando el monto defraudado del tributo en un periodo fiscal sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/, 300,000.00), sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo de la suma”.

Al final del primer párrafo se establece la sanción del tipo penal descrito, estableciendo que “... será sancionado con prisión de dos a cuatro años”

“la conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el Código de Procedimiento Tributario,” con lo cual se establece la Ley que le complementa.

“Todos los comportamientos que recriminen sobre defraudación fiscal, ocurridos después del 13 de febrero de 2019* deberán ser juzgados de acuerdo con el Código Penal y procedimiento previsto en el Código Procesal Penal”.

* 13 de mayo de 2019. (Tres meses después entraron en vigor las causales con la Ley 76 de 2019).

Es importante destacar que los antecedentes jurisprudenciales nos indican que a pesar de que la defraudación fiscal en Panamá fuera considerada como una infracción administrativa o falta administrativa, antes de la reciente tipificación en el Código Penal, nunca fue impedimento para la colaboración recíproca entre diferentes Estados, tal como se puede observar en la siguiente diligencia judicial, en la que se cita el ahora derogado artículo 752 del Código Fiscal y que regulaba las causales de defraudación fiscal del impuesto sobre la renta, expedida por la Sala Cuarta de Negocios en el año 2016:

**“EXHORTO, LIBRADO POR EL JUZGADO
PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO JUDI-
CIAL DE SAN JOSÉ, COSTA RICA, DENTRO**

DE LA CAUSA PENAL N 14000018-0618- PE,
CONTRA RUDELMAN ROCHWERGUER Y
OTROS. PONENTE: JOSÉ E. AYÚ PRADO
CANALS. PANAMA, CATORCE (14) DE MAR-
ZO DE DOS MIL DIECISÉIS (2016)”.

*“El Director General Encargado de Asuntos Jurídicos y
Tratados del Ministerio de Relaciones Exteriores, ha
remitido a la Sala Cuarta de Negocios Generales de la
Corte Suprema de Justicia, mediante Nota A.J.
No.1275 de 15 de mayo de 2015, la Asistencia Judi-
cial Internacional librada por el Juzgado Penal del
Segundo Circuito Judicial de San José, Costa Rica,
dentro de la causa penal No.14-000018-0618-PE,
seguida en contra YOAV RUDELMAN ROCHWER-
GUER Y OTROS por el delito de defraudación fiscal.”*

*“Comoquiera que la solicitud efectuada por las auto-
ridades costarricenses no tiene fundamento en trata-
dos de asistencia legal mutua en materia penal, se
entiende que el mismo será recibido y tramitado bajo
las reglas del principio de reciprocidad ofrecida para
casos similares por el Estado Requirente; tomando
como parámetros, el respeto al ordenamiento positivo
interno y la costumbre internacional”.*

Corresponde determinar su viabilidad en el territo-
rio panameño, en atención al orden público inter-
nacional dice el fallo:

“Lo solicitado por las autoridades de la República de Costa Rica encuentra fundamento en la causa penal que se le sigue a los señores YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER y WOLF LEIB RUDELMAN ROZGOVITZ, por el delito establecido en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Inducción a error a la administración tributaria (Defraudación Fiscal Tributaria) en perjuicio de la Hacienda Pública de Costa Rica.”

“El ordenamiento jurídico panameño contempla en el artículo 752 del Código Fiscal, el concepto de “defraudación fiscal” señalando lo siguiente:

“Artículo 752. Incurrir en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos...”

“De lo anterior se infiere que las autoridades de la República de Costa Rica investigan a los señores YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER y WOLF LEIB RUDELMAN ROZGOVITZ, por el delito de Inducción a Error a la Administración Tributaria, previsto y sancionado por el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica”.

“Dicha conducta, evidentemente, se adecua a la prevista en el numeral 1 del artículo 752 del Código Fiscal panameño, citado.

En mérito de lo expuesto, la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE NEGOCIOS GENERALES, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA VIABLE Asistencia Judicial Internacional librada por el Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de San José, Costa Rica, dentro de la causa penal No.14-000018-0618-PE, seguida en contra YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER Y OTROS por el delito de defraudación fiscal.; y ORDENA que la misma sea diligenciada por la Secretaría de la Sala Cuarta de Negocios Generales”.

En conclusión, podemos indicar que los ilícitos tributarios también se sancionan en Panamá definitivamente como delito, en el Código Penal, complementado con el Código de Procedimiento Tributario y el Código Fiscal, con lo cual Panamá da un paso importante, en cuanto a elevar la gravedad de una conducta reprochable como sería la defraudación fiscal penal por grandes contribuyentes principalmente, y a su vez, refuerza sus mecanismos para la asistencia penal internacional y de cooperación global en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Referencias

Código Civil de la República de Panamá. Primera Edición. Editorial Portobelo. Enero de 2020.

Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá. Sistemas Jurídicos. Panamá. 2da. Edición. 2020.

Corte Suprema de Justicia de Panamá. Sala Cuarta de Negocios Generales. Exhorto del 14 de Marzo de 2016.

Damati, Nicolas. Derecho Tributario: Teoría y Práctica. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid – España. 1989.

Játiva Coronel, Miguel Angel. Tendencias Actuales de Planificación y Control de Gestión en las Administraciones Tributarias. Revista de Administración Tributaria. N° 29 (Julio 2010). Estudios Fiscales (IEF). Panamá.

Rivera, Rafael. Reforma Fiscal, Defraudación Fiscal y nuevas Sanciones. Año 3 N° 3 (Mayo de 2006). Universal Books. Panamá.

Said Acuña, Javier. Derecho Tributario Procesal. Gaceta Fiscal. Año 2, N° 2 (Mayo 2005). Universal Books. Panamá. 2005.