



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 18 de diciembre de 2024
Nota C-283-24

Licenciado
Camilo A. Valdés M.
Director General de Ingresos
Ministerio de Economía y Finanzas
Ciudad.

Ref.: Procedimiento en caso de posible evasión fiscal administrativa.

Señor Director General:

Atendiendo la atribución consagrada en el numeral 5 del artículo 220 de la Constitución Política de la República y lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2002, "Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales", se da respuesta a la Nota No.201-01-1473-DGI, recibida el día 11 de diciembre de 2024, mediante la cual eleva consulta en el siguiente tenor:

"¿Cuál sería el procedimiento a seguir en los procesos de evasión fiscal administrativa, tomando en cuenta el hecho de que el Código Procesal Tributario, que entró en vigencia en su totalidad a partir del 1 de junio de 2024, no contempla este procedimiento dentro de su normativa?"

Respecto al tema objeto de su consulta, esta Procuraduría estima que, en los procesos seguidos por posible evasión fiscal administrativa, debe seguirse el procedimiento establecido en el Título V, "Ilícitos Tributarios y Sanciones Tributarias", del Código de Procedimiento Tributario, según ordena el artículo 208 de dicha excerta legal; no obstante, los vacíos deberán ser suplidos por los principios generales y las normas de derecho administrativo sancionatorio, conforme se desprende de los artículos 260 y 284 del Código de Procedimiento Tributario.

Es importante en primera instancia indicar, que la respuesta brindada a través de la presente consulta, no constituye un pronunciamiento de fondo, o un criterio legal concluyente, que determine una posición vinculante, en cuanto a lo consultado.

- 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, y 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).

Es importante señalar que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, ha externalizado 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, manifestó 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 que, en el ejercicio de sus funciones, emitan los servidores públicos, deben limitarse a lo permitido por la ley y, en estricto cumplimiento del mandato constitucional; tal comportamiento, revestirá y asegurará que el acto emitido se presuma igualmente legal.

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.

II. Del principio del Debido Proceso.

El debido proceso se encuentra consagrado en el artículo 32 de la Constitución Política de la República de Panamá, como principio fundamental para la protección de los derechos individuales, frente al ejercicio arbitrario del poder estatal, obligando a la administración a respetar las garantías y formalidades que integran el proceso legal, al señalar que “*nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales...*”.

En este mismo orden de ideas, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 4 de mayo de 2015, frente a una acción de amparo de garantías constitucionales (Exp.936-13), reconoce al debido proceso como **institución de garantía para el individuo**, en los términos seguidamente expuestos:

*“... la **garantía del debido proceso** consagrada en el artículo 32 de la Constitución comprende tres derechos, a saber, el **derecho a ser juzgado por autoridad competente; el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales pertinentes;** y el derecho a no ser juzgado más de una vez por una misma causa penal, policiva o disciplinaria.*

Es de lugar resaltar que la Convención Americana de Derechos Humanos, ratificada por la República de Panamá mediante Ley No. 15 de 28 de octubre de 1977 e integrante del Bloque de la Constitucionalidad, desarrolla en el artículo 8, la garantía del debido proceso de la siguiente manera:

Artículo 8. Garantías Judiciales

*“1. Toda persona tiene derecho a ser oída, **con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable**, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustentación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

En este punto también es de lugar hacer mención al procesalista JORGE FÁBREGA que destaca, en sus “Instituciones de Derecho Procesal Civil” que la jurisprudencia ha llenado de contenido la garantía del debido proceso, integrado por los derechos que se indican a continuación:

- 1. **Derecho a la jurisdicción**, que consiste en el derecho a la tutela constitucional.*
- 2. **Derecho al Juez natural.***
- 3. **Derecho a ser oído.***
- 4. **Tribunal competente, predeterminado en la ley, independiente e imparcial.***
- 5. **Derecho a aportar pruebas lícitas**, relacionadas con el objeto del proceso, y de contradecir las aportadas por la otra parte o por el juez.*
- 6. **Facultad de hacer uso de los medios de impugnación previstos en la ley** contra resoluciones judiciales motivadas.*
- 7. **Respeto a la cosa juzgada.***

Es así como el debido proceso está constituido por una serie de elementos dirigidos a asegurar la efectiva o adecuada defensa de las partes en el mismo. A estos elementos procesales se refiere el Doctor Arturo Hoyos en su obra sobre el debido proceso, al indicar que:

"si se viola alguno de dichos elementos de tal manera que se afecte la posibilidad de las personas de defender efectivamente sus derechos (ya sea por violación del derecho a ser oído; por falta de la debida notificación, ausencia de bilateralidad, o contradicción del derecho a aportar pruebas; de la posibilidad de hacer uso de medio de impugnación contra resoluciones judiciales; falta total de motivación de éstas; tramitación de procesos no regulados mediante ley; pretermisión de una instancia; seguirse un trámite distinto al previsto en la ley -proceso monitorio en vez de uno ordinario; ejecución de sentencia en vez de proceso ejecutivo; notificación por edicto cuando debe ser personal; sentencia arbitraria que, por ejemplo, desconoce la cosa juzgada material-) ante tribunal competente, la sanción correspondiente será la nulidad constitucional" (HOYOS, Arturo. *El debido proceso*. Editorial Temis, S.A., Santa Fé de Bogotá, 1995, págs.89-90)." (Lo resaltado es del Despacho)

De lo arriba transcrito, se desprende con meridiana claridad, que la noción de debido proceso, implica el cumplimiento de diversas garantías que resultan esenciales para que la causa arribe a una solución objetiva, tales como el derecho de defensa y la igualdad en la ley y ante la ley (igualdad formal).

En este sentido, comprende elementos concernientes a la autoridad (juez regular, competencia, imparcialidad), al procedimiento (derecho a defensa, contradicción, etapas preestablecidas, delimitadas y concadenadas, doble instancia) y a la eficacia (cosa juzgada), en el entendido que los mismos son susceptibles de sufrir adecuaciones en su alcance conforme la naturaleza el negocio, puesto que abarca la amplia indole de procesos existentes. En general, examina toda aquella garantía que pudiera tener incidencia en el desarrollo y resultado del negocio, y cuya vulneración podría acarrear causales de nulidad².

"Artículo 36. Ningún acto podrá emitirse o celebrarse con infracción de una norma jurídica vigente, aunque éste provenga de la misma autoridad que dicte o celebre el acto respectivo. Ninguna autoridad podrá celebrar o emitir un acto para el cual carezca de competencia de acuerdo con la ley o los reglamentos."
(Lo resaltado es del Despacho).

"Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme este glosario:

...

31. **Debido proceso legal.** Cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales en materia de procedimiento, que incluye los presupuestos señalados en el artículo 32 de la Constitución Política: el derecho a **ser juzgado conforme a los trámites legales** (dar el derecho a audiencia o ser oído a las partes interesadas, el derecho a recurrir) y el derecho a no ser juzgado más de una vez por la misma causa penal, policiva, disciplinaria o administrativa."
..." (Lo resaltado es del Despacho)

Dicho esto, en el ámbito administrativo, los artículos 36 y 201, numeral 31, de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, en su condición de *lex generalis*, en concordancia con el Texto Fundamental y la jurisprudencia nacional, abordan el debido proceso como una garantía jurídica conforme la cual, ningún acto administrativo puede realizarse en detrimento de la norma jurídica, en cuanto, entre otros, a la competencia de la autoridad administrativa y a los trámites realizados.

² "Ha dicho ese Tribunal que Debido Proceso 'es el derecho que tienen todas las habitantes de la República a que se apliquen las leyes de procedimiento correspondientes y conforme a éstas se les brinde la oportunidad de defensa y contradicción". Auto de 29 de octubre de 1984 del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de Panamá.

III. Del Código de Procedimiento Tributario.

La No.76 de 2019³ estipula los principios generales, garantías y procedimientos pertinentes a los asuntos fiscales, así como el orden de prelación de la normativa, y constituye la ley especial en materia de procedimiento tributario.

En los numerales 4 y 5 de su artículo 6, determina la existencia de una responsabilidad "*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*", dentro de un período fiscal (un año), para lo cual distingue entre las nociones de **evasión fiscal administrativa** (cuando la cuantía presunta es inferior a B/.300,000.00), asignándole una responsabilidad de naturaleza administrativa, y de **defraudación fiscal penal** (si el potencial monto es igual o superior a B/.300,000.00), con consecuencias penales.

Ambos conceptos se encuentran recalcados *a posteriori* en los artículos 280 y 284 *ibidem*, y forman parte de los ilícitos tributarios (leves, graves y evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal), según la clasificación contenida en el artículo 259 *idem*.

En lo pertinente a la consulta, el Título V "*Ilícitos Tributarios y Sanciones Tributarias*" de dicho compendio jurídico, especifica que la Dirección General de Ingresos (DGI) tiene competencia discrecional para determinar y sancionar administrativamente los ilícitos tributarios (artículo 258) y que "*a falta de normas tributarias expresas en materia de procedimiento, se aplicarán supletoriamente los principios generales y normas del derecho en materia punitiva*⁴. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, de presunción de inocencia, tipicidad, responsabilidad subjetiva o culpabilidad, dolo, proporcionalidad, no concurrencia de jurisdicciones ni de sanciones" (artículo 260). De ello se desprende que los vacíos en el procedimiento tributario serán suplidos con los principios y normas de derecho sancionatorio.

Por su parte, la Ley No.76 de 2019, en cuanto al procedimiento, manifiesta que la determinación tributaria puede desarrollarse por conducto de actuaciones de comprobación o de fiscalización, por parte de la Administración Tributaria (Dirección General de Ingresos, y juzgados administrativos tributarios⁵), la cual ostenta, entre otras, facultades generales para comprobar e investigar el cumplimiento de las normas tributarias, de determinar los tributos omitidos, de investigar administrativamente faltas o infracciones tributarias e imponer las sanciones correspondientes (artículo 202).

En este orden de ideas, en caso que se establezca la posible existencia de incumplimiento de normas tributarias, incluyendo aquellas por supuesta evasión administrativa o defraudación penal, se expedirá una resolución no definitiva, e irrecurrible, contentiva de una propuesta de regularización (artículo 127); una vez notificada la misma, el contribuyente dispondrá de un plazo de veinte (20) días hábiles para manifestar su conformidad, solicitar un acuerdo o presentar sus descargos (artículo 128); verificado lo anterior, la Administración Tributaria proferirá la resolución definitiva, que será susceptible de reconsideración ante el juez administrativo tributario o de apelación ante del Tribunal Administrativo Tributario (artículo 129).

³ 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.

⁴ "**Punitivo. Penal, sancionador. Concerniente al castigo**". CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. 1993. 11ma edición. Editorial Heliasta S.R.L. pp.265.

⁵ Cfr. numeral 1 del artículo 6 del Código de Procedimiento Tributario.

Agrega el artículo 262 ibídem que, ante la posible existencia de un delito tributario, la Administración Tributaria debe someter el negocio al conocimiento del expediente al Tribunal Administrativo Tributario (TAT), a fin que éste decida si debe enviarse al Ministerio Público (monto igual o superior a B/.300,000.00) o si debe continuarse con el trámite administrativo (monto inferior a B/.300,000.00). De considerar que existen elementos probatorios suficientes del presunto delito, el Tribunal Administrativo Tributario enviará un informe razonado a la Dirección General de Ingresos (DGI), para que presente la denuncia pertinente ante el Ministerio Público (artículo 127). Queda así entendido que, cuando el monto sea igual o superior a B/.300,000.00, se considerará un delito común de defraudación fiscal penal y la competencia para conocer de la causa pasa al Ministerio Público.

De desestimar la posible existencia del delito, el Tribunal Administrativo Tributario levantará una nota explicativa y el expediente continuara su curso en la esfera administrativa (artículo 128), conforme el procedimiento señalado en el Título V, "Ilícitos Tributarios y Sanciones Tributarias" (artículo 208).

Así pues, de realizarse una fiscalización, el proceso comienza con la notificación del acta de inicio de la fiscalización, contentiva de la información requerida en ley (artículo 203), con un plazo máximo de seis (6) meses, prorrogables, hasta por otros cuatro (4) meses en determinadas circunstancias (artículo 205), y culmina con el acta de cierre de la fiscalización (artículo 206). Si se establece la existencia de una deuda tributaria, la Dirección General de Ingresos (DGI) emitirá una resolución de propuesta de regularización (artículo 208). No obstante, si las autoridades determinan la presencia de indicios de una posible causa de evasión administrativa o de defraudación penal, no se dictará una propuesta de regularización, sino que se elevará un informe al Tribunal Administrativo Tributario, para que actúe atendiendo el trámite arriba detallado.

Aclara el artículo 286, que **"en todos los casos anteriores y los demás dispuestos en el Código Fiscal y leyes especiales en los cuales se determine que el monto posible a defraudar sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, la defraudación fiscal penal será considerada un delito común que será de competencia del Ministerio Público, y de no superar dicho monto será de conocimiento de la Dirección General de Ingresos"**.

Ahora bien, como quiera que el artículo 284 explica que la evasión fiscal administrativa es de naturaleza administrativa, resulta evidente y redundante que está circunscrita a la esfera jurídico administrativa, dentro de la cual le son aplicables las sanciones dispuestas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 273 del Código de Procedimiento Tributario.

Así, en concordancia con lo decretado por el artículo 260 ibídem, esta Procuraduría considera que, en los procesos seguidos por posible evasión fiscal administrativa, debe seguirse el procedimiento establecido en el Título V, "Ilícitos Tributarios y Sanciones Tributarias", del Código de Procedimiento Tributario, según ordena el artículo 208 de dicha excerpta legal; no obstante, los vacíos deberán ser suplidos por los principios generales y las normas de derecho administrativo sancionatorio, conforme se desprende de los artículos 284 del Código de Procedimiento Tributario.

IV. Conclusión.

Luego de este análisis jurídico, este Despacho considera que, en los procesos seguidos por posible evasión fiscal administrativa, debe seguirse el procedimiento establecido en el Título V, "Ilícitos Tributarios y

Sanciones Tributarias", del Código de Procedimiento Tributario, según ordena el artículo 208 de dicha excerpta legal; no obstante, los vacíos deberán ser suplidos por los principios generales y las normas de derecho administrativo sancionatorio, conforme se desprende de los artículos 260 y 284 del Código de Procedimiento Tributario.

De esta manera se da respuesta a su solicitud, reiterándole que la opinión aquí vertida, 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-263-24