

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número: 787

Panamá, 29 de julio de 2019

Proceso de Inconstitucionalidad. El Licenciado **Publio Ricardo Cortes C.**, actuando en su propio nombre y representación, presentó la acción de inconstitucionalidad en contra del artículo 288-G del Código Penal, concerniente a la Defraudación Fiscal".

Concepto de la Procuraduría de la Administración.

**Honorable Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia,
Pleno.**

Acudo ante usted, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Política de la República, en concordancia con el artículo 2563 del Código Judicial, con el propósito de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración respecto de la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

I. Norma acusada de inconstitucional.

La norma cuya constitucionalidad se cuestiona a través de la acción que ocupa nuestra atención, es el artículo 288-G del Código Penal, el cual guarda relación con los Delitos contra el Tesoro Nacional, específicamente "*Defraudación Fiscal*", cuyo contenido literal es el siguiente:

"Artículo 288-G. 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, será sancionado con prisión de dos a cuatro años.

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.

En los casos inferiores a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), la competencia será de la autoridad tributaria.

La conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el Código de Procedimiento Tributario.”

II. Disposición constitucional que se aduce infringida.

El accionante aduce como infringidas:

2.1. El artículo 31 de la Constitución Política de la Republica, el cual recoge el “Principio de Legalidad Penal” y cuyo texto indica lo siguiente:

“**Artículo 31.** Sólo serán penados los hechos declarados punibles por Ley Anterior a su perpetración y exactamente aplicable al acto imputado”.

2.2. El artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos, referente al principio de legalidad y retroactividad.

III. Cargos de inconstitucionalidad y concepto de la Procuraduría de la Administración.

Al profundizar en los descargos de infracción, el demandante indica que la norma penal cuya inconstitucionalidad se demanda es una “norma penal en blanco”, que no cumple con el Principio de Legalidad Penal, porque el tipo penal de la norma está conformado por la descripción de la conducta localizada en otra ley de naturaleza tributaria, por lo tanto, no se cumple con el concepto “nullum crime sine lege certa”, dado que no existe una descripción de las conductas punibles en términos claros, concretos, precisos e inequívocos (Cfr. foja 2 del expediente judicial).

Continúa exponiendo el activador constitucional que la falta de claridad y precisión del tipo penal contenido en la norma impugnada, también se manifiesta en el umbral económico en función de establecer cuándo la conducta del contribuyente se escapa de la competencia de la autoridad tributaria y se convierte en delito.

Aduce que esta falta de precisión es un elemento que genera profundas dudas sobre el surgimiento del proceso penal y deja al contribuyente a merced de las autoridades de investigación, en cuanto al proceso aplicable y la sanción o pena a que pueda ser sometido (Cfr. foja 3 del expediente judicial).

Expone, además, que por respeto del principio de legalidad penal contenido en el artículo 31 de la Constitución Política, a nadie se le debe imputar o condenar por una conducta amplia o genérica, esto en atención a como está estructurado el delio de defraudación fiscal en el Código Penal; en razón de ello, es necesario definir, con precisión y de forma inequívoca, el citado delito (Cfr. foja 7 del expediente judicial).

Ahora bien, este Despacho considera pertinente indicar, que no podemos adentrarnos en la figura de defraudación fiscal, sin antes ahondar en su evolución histórica, en su sentido y alcance, pues, antes que dicha figura fuera considerada como delito, según los parámetros establecidos del artículo 288-G del Código Penal, era solamente una falta administrativa, que sancionaba a aquel contribuyente que evadiera su responsabilidad pecuniaria con el erario público. Veamos.

En el año 2017, el Ministerio de Economía y Finanzas realizó una publicación denominada “**Análisis Comparativo del Delito Tributario en Panamá y en otros países**”¹, del documento en mención, nos podemos percatar que el tema de la defraudación fiscal, no es un tema nuevo, ya que el ordenamiento tributario panameño se estructuró según el modelo tradicional, y la normativa se constituyó producto de una recopilación sucesiva de disposiciones con rango de ley aprobadas en diferentes momentos, como expondremos a continuación:

A través de la Ley 8 de 27 de enero de 1956, se emitió el Código Fiscal en atención a que las normas de fiscalización tributaria no se encontraban

¹ Comisión Nacional contra Blanqueo de Capitales, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación Masiva de Armas destructivas Masiva. Ministerio de Economía y Finanzas, Octubre 2017.

organizadas, y es en ese cuerpo normativo, donde por primera vez, se hace mención a la figura de defraudación fiscal, tal como quedó plasmado en el artículo 752 de la citada excerta legal, cuyo contenido literal era el siguiente:

“**Artículo 752.** Comete defraudación fiscal el que haciendo uso de engaño o de maquinaciones dolosas deja de pagar total o parcialmente el impuesto que adeude.

Incorre en la defraudación fiscal definida en el párrafo anterior el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes:

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

2. El que declarante ante autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

3. El que no entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas por concepto de impuesto.

...
La defraudación de que trata este artículo se sancionara con multa no menor de dos veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes.”

Sin embargo, durante el trayecto y evolución del Estado panameño, así como de las figuras tributarias, se realizaron una serie de reformas y adecuaciones. Por ejemplo, en el año 1961, se aumentó la sanción mínima quedando de la siguiente manera:

“9. El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores.

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionara con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este capítulo.

Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.”

Posteriormente, en el año 1991 se hizo otra reforma al Código Fiscal mediante Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, quedando el artículo 752 de la siguiente manera:

“10. El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el artículo 699-A de este Código o para obtener cualquier otro incentivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.

Parágrafo. Estas Sanciones se aumentarán al doble de la multa arriba indicada en el caso de que el contribuyente presente declaraciones falsas en concepto de pérdida por los actos vandálicos ocurridos el 20 de diciembre de 1989, o reciba algún beneficio indebido a lo dispuesto en el artículo 966-A de este Código.

En el 2005, se intentó reformar el artículo 752 del Código Fiscal, pretendiendo modificar solamente la sanción a imponer y tipificando de manera más clara el delito de defraudación fiscal, sin embargo, no se concretó.

De igual manera en el año 2008, se promovió la modificación al artículo 752 del Código Fiscal por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, resaltando la defraudación fiscal para aquellas prácticas engañosas referentes a préstamos hipotecarios contenidas en la Ley 3 de 1985.

Así mismo en el año 2010, se adiciona el numeral 14 artículos 752 del Código Fiscal relacionado con los rangos de impuestos sobre la renta diseñados por tramos, en función de los ingresos obtenidos anualmente.

Finalmente, ya para el año 2012, se presentó el anteproyecto de Ley 123 de 4 de enero del mismo año, que presenta una idea más clara y elaborada sobre la defraudación fiscal como ilícito administrativo y pasa a considerarse como un asunto de conocimiento de las autoridades penales.

En este anteproyecto, se indicó lo siguiente:

“Nuestra sociedad siempre ha cuestionado que las facultades de investigación y sanción penal tributaria sean competencia de una entidad administrativa, que forma parte del Órgano Ejecutivo, ya que consideran que puede tratarse como una herramienta de persecución política, y una actuación de buena fe de dicha entidad administrativa a la hora de investigar un delito fiscal, se puede empañar por

encontrarse dentro de las facultades y competencias del órgano Ejecutivo y no en el jurisdiccional.

...
Adicionalmente, podemos indicar que en el tratamiento de la evasión o defraudación fiscal, en diversos países de América Latina y otras latitudes, se ubican en la esfera penal judicial, lo que constituye a nuestra criterio, una tendencia moderna, debido a que, en el ámbito de competencia del órgano Judicial, se dan plenas garantías procesales, en igualdad de condiciones a los contribuyentes frente al fisco...”

Al respecto, el respectivo anteproyecto de ley, nunca se constituyó en ley de la República.

En ese orden de ideas, es importante destacar que las figuras de Defraudación Tributaria, contenidas en el Código Fiscal de la República de Panamá² que desarrollan dicha noción desde el ámbito administrativo sancionatorio. Veamos:

Artículos	Tipo de Impuesto
Artículo 752	Impuesto sobre la renta
Artículo 797	Impuesto de Inmuebles
Artículo 812	Impuesto de Naves
Artículo 946. Paragrafo	Impuesto de Timbre
Artículo 1021	Impuesto de Seguros
Artículo 1057-LL	Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo
Artículo 1057-V-Paragrafo 20	El impuesto de traslado de bienes materiales y de servicios.
Artículo 762-Ñ. (Artículo 14 Ley 52 de 2012.	Uso Indevido de beneficios establecidos en disposiciones de tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscrito por la Republica de Panamá y que hayan entrado en vigencia.

Tal como se observa en el recuento histórico, la defraudación fiscal constituyó en el sistema jurídico panameño una falta administrativa y por ende, susceptible a sólo ser objeto de un procedimiento administrativo sancionatorio cuya competencia la ejercía la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en los ámbitos administrativos y tributarios.

² Evolución Histórica del Código Fiscal Panameño. Comisión Nacional contra Blanqueo de Capitales, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación Masiva de Armas destructivas Masiva. Ministerio de Economía y Finanzas, pág. 8-13.

En atención a una publicación realizada en el año 2017, por el Ministerio de Economía y Finanzas, referente al “Análisis Comparativo del Delito Tributario en Panamá y en otros Países” y en cumplimiento de estándares internacionales, dicha entidad ministerial presentó el proyecto de Ley 591 de 18 de enero de 2018, ante la Asamblea Nacional, con la finalidad de elevar a la categoría de delito, la defraudación fiscal o evasión fiscal, lo que finalmente ocurrió con la aprobación de la Ley 70 de 31 de enero de 2019.

En ese orden de ideas, luego de hacer una síntesis de los cargos de inconstitucionalidad formulados por el actor, y de exponer algunos antecedentes históricos, este Despacho es del criterio que el análisis lógico-jurídico que corresponde hacer en el presente proceso, consiste en determinar, sí el artículo 288-G del Código Penal, concerniente al delito de “defraudación fiscal”, contenido en el capítulo XII sobre los “Delitos contra el Tesoro Nacional”, es una **norma penal en blanco**, que vulnera el principio de legalidad penal, contenido en el artículo 31 de la Constitución Nacional y el artículo 9 de la Convención de Americana de Derechos Humanos, por no describir la “conducta punible”, en términos claros, concretos y precisos e inequívocos; ejercicio que de antemano, exige que partamos del verdadero sentido y alcance de la norma penal en blanco, recurriendo para ello, a lo que respecto al tema, ha desarrollado la doctrina y la jurisprudencia.

En ese orden de ideas, se conoce como “leyes penales en blanco” aquellas en las que las conductas punibles sólo se hallan genéricamente determinadas en la ley y ésta remite, para su especificación, a otras instancias legislativas o administrativas. La razón de ser de estas leyes, es la necesidad de regular ciertas materias que exigen una dosis importante de conocimiento técnico y que deben ser actualizadas con cierta frecuencia, como por ejemplo la regulación económica, los estupefacientes, las armas de fuego y otros, Toda vez, que este conocimiento,

suele estar en la órbita de la administración, que se encarga de completar los puntos de la ley ³ (Énfasis suplido).

Cabe señalar, que la citada conceptualización de la norma en blanco, no es un tema nuevo, ya que ha sido prohijada por nuestra Corte Suprema de Justicia, desde los años 90, tal como consta, en la Sentencia de 2 de enero de 1997, en la cual, entre otras cosas, se manifestó lo siguiente:

“Consideramos que la disposición cuya constitucionalidad se cuestiona en este proceso, corresponde a las llamadas ‘**normas penales en blanco**’; tema conflictivo en el cual los autores plantean diferentes alternativas, tal como expresa el Dr. Carlos E. Muñoz Pope en su obra Lecciones de Derecho Penal:

‘Los distintos supuestos en los que algún autor ha creído estar en presencia de normas o leyes penales en blanco podemos exponerlos, al igual que MUÑOZ y VILLALAZ, de la siguiente forma:

a. Cuando el complemento de la ley penal en blanco se halla contenido en la misma ley;

b. Cuando el complemento de la ley penal en blanco se halla contenido en otra ley de la misma instancia legislativa.

c. Cuando el complemento de la ley penal en blanco se halla atribuido a una autoridad distinta de la facultad para legislar... (Cfr. MUÑOZ POPE, Carlos E. Lecciones de Derecho Penal. Parte General. Volumen I. Segunda Edición Publicaciones del Departamento de Ciencias Penales. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Universidad de Panamá. 1987. p. 143) (El resaltado es nuestro).

...

Por las razones expuestas, el Pleno de la Corte, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA QUE NO ES INCONSTITUCIONAL el artículo 336 del Código Penal.”

Por lo tanto, las leyes penales en blanco, son aquellas cuyo supuesto de hecho se configura por remisión a una ley de carácter extrapenal; es decir, se debe recurrir a una disposición de carácter no penal para que se determine con precisión los alcances de la ley penal, en el caso que nos concierne, una norma de procedimiento tributario.

³ María Luisa Pique, Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad, página 2. <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/libros/pdf/la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-derecho-argentino/009-pique-legalidad-y-retroactividad-la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-da.pdf>

Dentro del contexto anteriormente expuesto, se puede inferir que la inconformidad del accionante, va encaminada, precisamente, a que la descripción y el desarrollo de la norma de “Defraudación Fiscal”, se encuentra localizado en otro cuerpo normativo, distinto al Código Penal y de manera imprecisa, lo que a su criterio, vulnera el principio de legalidad penal, establecido en el artículo 31 de la Constitución Nacional, partiendo de la premisa que sólo se puede penar una conducta cuya descripción este en la Ley.

Tal como lo hemos advertido, la Ley 70 de 31 de enero de 2019, tipifica la Defraudación Fiscal como delito, el cual, como hemos indicado, es adicionando en el artículo 288-G del Código Penal; en tal sentido, al configurarse este delito, se produce un detrimento al erario público, ya que la obligación de pagar impuestos o tributos, surge por ley, y cada Estado tiene la potestad de imponerlos, y los contribuyentes tienen la obligación de pagarlos, la tipificación de esta figura tiene como finalidad asegurar el pago de obligaciones, razón por la cual, al incurrir en el delito de defraudación fiscal se establecerán las penas correspondientes.

A pesar que la defraudación fiscal está tipificada como un delito en el Artículo 288-G del Código Penal, no obstante, para desarrollar la conducta penal se hace necesario acudir al Código de Procedimiento Administrativo Tributario, aprobado por la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, en virtud, de la especialidad del delito, toda vez que, dicha materia fue desarrollada, anteriormente, como una materia de regulación tributaria, distinta a la penal, por lo que la coloca como una norma de tipo penal en blanco.

En este punto es importante destacar lo señalado por el español Francisco Muñoz Conde quién sobre el tema manifiesta lo siguiente: “La regulación de determinadas actividades peligrosas para la sanidad de un país, su **orden económico**, etc., por sólo citar los sectores en los que se da más frecuentemente este tipo de técnica legislativa-, está fuertemente condicionada por las

circunstancias histórico- sociales concretas. La actividad legislativa en estos sectores es incesante: a una ley sigue otra que poco después la modifica, un reglamento que la desarrolla, etcétera. Si se incluyeran estas conductas que forman el supuesto de hecho de la norma penal en la redacción de la norma penal misma, habría que estar continuamente reformando ésta, so pena de quedar prácticamente sin aplicación. Para evitar este deterioro legislativo de la norma penal surge la norma penal en blanco penal".⁴

El delito de evasión fiscal, se ha estructurado como delito, entre otros, en los siguientes países: **Argentina, Andorra, Australia, Bélgica, Brasil, la Comunidad Europea, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Suecia, Estados Unidos, Portugal, Perú y Suiza.**

De igual manera, el delito tributario como delito precedente al blanqueo de capitales ha cobrado auge, en los siguientes países: **Argentina Bolivia, Brasil Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, República Dominicana, Andorra, Suiza y Singapur.**⁵

Tal como se observa en la doctrina y en la evolución socioeconómica de otras regiones, y el desarrollo y evolución de las conductas delictivas, es necesario crear normas que se adecuen a la realidad social y globalizada de cada Estado. En tal sentido, el artículo 288-G de la Ley 70 de 31 de enero de 2019, que reforma el Código Penal, por la materia a la que se refiere nos remite al Código de Procedimiento Tributario, que por su especialidad detalla la figura de defraudación fiscal. Veamos:

“Artículo 288-G...

La conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el **Código de Procedimiento Tributario.**”

⁴ Muñoz Conde, F., Introducción..., pp.50-52; Muñoz Conde, F/García Arán, M., Derecho Penal, Parte General, 6ed., pp.38 y 39.

⁵ Comisión Nacional contra Blanqueo de Capitales, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación Masiva de Armas destructivas Masiva. Ministerio de Economía y Finanzas, Octubre 2017.

Tal como lo mencionamos esta norma penal nos remite al Código de Procedimiento Tributario, normativa que desarrolla de una manera amplia y especializada la figura de defraudación fiscal. Pero en el caso en particular, haremos énfasis en el artículo 284 de la citada excerta penal, cuyo contenido literal es el siguiente:

“Artículo 284. Defraudación fiscal penal o evasión fiscal administrativa. Se entiende por la evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal las formas o conductas establecidas adoptadas por un contribuyente para no pagar o disminuir sus impuestos violando la Ley con carácter doloso.

La evasión fiscal administrativa será de naturaleza 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 multas, recargos e intereses. Si es igual o superior a esta cifra, será competencia del Ministerio Público bajo la configuración de delito de defraudación fiscal penal.

Se calificaran como evasión fiscal administrativa o defraudaciones fiscal penal aquellos ilícitos tributarios en los que se hayan utilizado intencionalmente medios fraudulentos para no pagar o pagar menos en impuestos sobre la renta, y todas sus modalidades...”

La norma antes transcrita, nos permite delimitar sin mayor reparo y a través de una suma económica específica, cuándo la competencia es de carácter administrativa y cuándo es de carácter penal, en lo referente a la defraudación fiscal. Esta misma delimitación se establece en el artículo 288-G del Código Penal. Por lo tanto, contrario a lo argumentado por el actor, se observa que si la cuantía es superior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), sin incluir multas, recargos e intereses es cataloga como delito, y si es menor a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), se tramitará en atención al procedimiento tributario administrativo.

Al momento en que la norma delimita la cuantía, existe entonces la certeza del tipo de competencia que sería procedente; en tal sentido, el mismo Código Penal

fija una suma específica para que la defraudación fiscal sea tipificada como dolosa; es decir, que haya la intención de causarle daño al erario público.

En este contexto, debemos destacar que contrario a lo argumentado por el actor sí existe una descripción de la conducta punible en términos claros de la defraudación fiscal. En artículo 288-G del Código Penal, se señala el precepto o presupuesto que describe la conducta cuando advierte 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, será sancionado con prisión de dos a cuatro años”*, a su vez fija mediante una cantidad pecuniaria cuando nos encontramos ante un delito, indicando que *“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”*, y **describe o desarrolla la conducta punible del precepto o presupuesto de la conducta en el Código de Procedimiento Tributario, normativa que complementa al Código Penal, en cuanto a la materia de Defraudación Fiscal.**

El bien jurídico tutelado en este tipo de conductas lo es la “Hacienda Pública”, y se verifica desde el momento en que el contribuyente en beneficio propio o de un tercero y con intención incurra en defraudación fiscal en menoscabo de la naturaleza pecuniaria del Estado, toda vez que, con la inclusión del tipo penal se busca proteger el patrimonio del Estado cuando el contribuyente evada sus obligaciones.

Para lograr una mejor aproximación al objeto de análisis, confrontaremos la norma acusada de inconstitucionalidad, con los demás preceptos de la Constitución, en atención al Principio de Universalidad Constitucional.

En efecto, partiendo del hecho, que el bien jurídico tutelado de la defraudación fiscal, encuentra su base constitucional en el preámbulo de la Constitución nacional, ya que este establece como fin supremo de fortalecer la Nación, garantizar la libertad, asegurar la democracia, la estabilidad institucional, exaltar la dignidad humana, **promover la justicia social, el bienestar general y la integración regional.**

Lo anterior, va en concordancia con el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Nacional el cual faculta a la Asamblea Nacional para que en el ejercicio de la función legislativa proceda a **“establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos”**, en beneficio del Estado panameño.

En ese mismo orden de ideas nuestra Carta Magna establece en su artículo 52, que nadie está obligado a pagar contribución, ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prevista en las leyes. Es decir, que solo por ley se pueden imponer contribuciones fiscales, los procedimientos de cobranza y los pagos deben realizarse con las reglas, condiciones y requisitos fijados por la Ley.

De igual manera, el artículo 264 de la Constitución Nacional, manifiesta que la Ley procurará, hasta donde sea posible y dentro de la necesidad de arbitrar los fondos públicos así como de proteger la producción nacional, que todo impuesto que grave al contribuyente sea en proporción directa a su capacidad económica.

En atención a lo expuesto, consideramos que el principio de legalidad contemplado en el artículo 31 de la Constitución Nacional, no es vulnerado por el artículo 288-G a pesar que este último, nos remite al Código de Procedimiento Tributario, para conocer de una manera más detallada lo relacionado a la Defraudación Fiscal.

El principio de legalidad penal, es el principal límite al poder punitivo del Estado, y se expresa en el aforismo latino “nullum crimen, nulla poena sine lege” que significa que “no hay delito ni pena sin ley previa”. Pero al revisar la norma penal atacada de inconstitucionalidad, discrepamos con el activador constitucional, ya que, si bien es cierto, nos encontramos en presencia de una norma en blanco, esta no infringe el principio de legalidad.

Al respecto, la doctrina y la jurisprudencia, han señalado que solo es necesario que una norma penal en blanco, **conmine los actos prohibidos, es decir, que indique o enuncie los hechos punibles para que se ajuste al principio de legalidad.**

La aplicación práctica del principio de legalidad penal, requiere de una adecuación precisa, y en el caso del artículo 288-G del Código Penal, somos del criterio que se ha cumplido con el precepto y la sanción, que operan como elementos clasificadores en que se sustenta el tipo penal, el cual tiene su praxis en una fórmula sintética que expresa el conjunto de límites que irradian en el proceso penal, y que tiene por objeto circunscribir los hechos exactamente aplicables al acto imputado en el contexto de la conducta prohibida, y que por lo tanto, límite el ejercicio punitivo del Estado.

El Principio de legalidad penal, como bien es expuesto por el accionante, se encuentra plasmado en el artículo 31 de la Constitución Nacional; sin embargo, en la República de Panamá, existen otras normas como por ejemplo; el Artículo 2 del Código de Procedimiento Penal, que también reconoce el principio en mención, el cual nos remite, al control de convencionalidad, el cual indica:

“Artículo 2. Legalidad procesal. Nadie puede ser condenado a una pena o sometido a una medida de seguridad sin juicio previo dentro de un proceso tramitado con arreglo a los normas de la Constitución Política, de los tratados y convenios internacionales ratificados por la República de Panamá y de este Código.”

Bajo este mismo contexto, nos encontramos con los artículos 9, 10 y 11 del Código Penal, que en su conjunto recogen el principio de legalidad penal, de la siguiente forma:

Artículo 9. Nadie podrá ser procesado ni penado por un hecho descrito expresamente como delito por la ley al tiempo de la comisión, ni sometido a medidas de seguridad que la ley no prevea.

Artículo 10. La imposición de una sanción penal corresponderá exclusivamente a los tribunales competentes, mediante proceso legal previo, efectuando según las formalidades constitucionales y legales vigentes.

Ninguna sanción penal podrá ser impartida por una jurisdicción extraordinaria o creado ad hoc con posterioridad a un hecho punible, ni en violación de las formas propias de juicio.

Artículo 11. Los procesos que se sigan en contravención a lo dispuesto en los dos artículos anteriores son nulos, y quienes hayan actuado en ellos como jueces o funcionarios de instrucción serán responsables, en todo caso, civil y criminalmente, por los daños y perjuicios que resultaran del proceso ilegal.”

De las nomas transcritas, se puede resaltar que el principio de legalidad penal, opera como un mandato de optimización, que cumple en la mayor medida posible, atendiendo a las posibilidades fácticas y jurídicas del hecho que se juzga y que por ende tiene un carácter inclusivo y no excluyente de los derechos fundamentales de las partes y los sujetos en el proceso penal.

En un caso similar, nuestra Máxima Corporación de Justicia, a través de la Sentencia de 18 de marzo de 1994, manifiesto lo siguiente:

“Se dice que el inciso demandado violenta el artículo 31 de la Constitución Nacional, que establece el principio de legalidad o de reserva legal en materia penal, porque la norma impugnada permite la aplicación analógica de la ley penal.

El mencionado artículo 31 prohíbe la sanción de conductas que no hayan sido tipificadas previamente por la ley. Se afirma que este principio resulta infringido por la norma demandada, al señalar que será sancionado con prisión de 10 a 15 años quien cometa actos violatorios de los derechos humanos reconocidos en convenios suscritos por Panamá, porque, según la redacción de dicho precepto, bastaría que Panamá suscribiera una convención para que el mismo fuese aplicable. Esto es inconstitucional toda vez que las convenciones sólo pueden aplicarse cuando entran en vigencia y, siendo que la suscripción de una convención es el primer paso dirigido a perfeccionar el acto jurídico internacional, el artículo demandado permite la aplicación de una convención que no ha entrado en vigor.

Por otro lado, se asevera que la remisión que hace la norma demandada (por ser una norma penal en blanco) es tan general y abierta que deja al arbitrio del juzgador la determinación de lo que en sustancia constituye el delito.

Se dice que basta con que una norma penal en blanco conmine los actos prohibidos o mandados, es decir, que indique o enuncie los hechos punibles para que se ajuste al principio de legalidad. Y en el caso que nos ocupa, si bien la citada disposición erige en delito una conducta genérica y quizás amplia, la misma contiene suficientes elementos para tipificar la conducta sancionada como ilícito penal, motivo por el cual se solicita que no se acceda a lo pedido.

Pues bien, antes de fallar el presente negocio constitucional es necesario externar las siguientes consideraciones:

Todo el régimen punitivo se rige por el principio cardinal que emana del artículo 31 de la Constitución Nacional, y que reitera el artículo 1 del Código Penal, conocido como principio de legalidad o de reserva legal. Según este principio, nadie puede ser sancionado por conducta que en el momento de su comisión no haya sido tipificada previamente por la ley como delito.

De este principio emanan dos garantías fundamentales:

1. La garantía criminal: que consiste en que nadie puede ser condenado por hechos que la ley no haya expresamente establecido como punibles al tiempo de su comisión; y

2. La garantía penal: que consiste en que nadie puede ser sancionado con penas que no se hayan establecido previamente por la ley.

El principio de legalidad, y las garantías que surgen del mismo, lo que persigue es darle certeza y seguridad jurídica a los destinatarios de las leyes penales. Ello es así porque, al exigirse que los delitos y las penas estén expresamente establecidos en una ley con vigencia anterior a la comisión del ilícito, se les confiere a los asociados la garantía de conocer las conductas punibles y las sanciones a que se harían acreedores si cometen el hecho tipificado en la norma.

Ahora bien, normalmente la norma penal se estructura de manera tal que es posible descomponerla en dos partes. Una que se le llama precepto o presupuesto, que es la que contiene un mandato o prohibición, es decir, la prescripción de comportarse de una u otra forma, o de no comportarse de determinada manera (la mujer que cause su aborto o consienta que alguien se lo practique). Y otra, que se le denomina sanción que es la que establece las consecuencias jurídicas de la infracción del precepto (será sancionada con prisión de 1 a 3 años).

Sin embargo, para que la norma penal cumpla su cometido no sólo es necesario que se estructure de esta forma (porque, como se verá más adelante, en las normas penales en blanco falta el precepto o presupuesto), sino que es indispensable que la conducta punible se describa de manera clara, concreta, precisa, inequívoca, es decir, que el presupuesto de la norma no se redacte con términos tan amplios que permitan que queden incluidas en él conductas disímiles.

Esto es importante porque mientras más claro y preciso sea la redacción del tipo, así mismo se salvaguardará el principio de legalidad,

pues se evita dejar en manos de los jueces la función de determinar las conductas que son punibles. Sobre el particular, el autor español José María Rodríguez Devesa sostiene que:

‘... como decía Beling, no puede hablarse de legalidad allí donde los tipos estén formulados con tal amplitud que trasladen la tarea de determinar qué conductas son punibles al juez. Una ley que contuviera el llamado párrafo del sinvergüenza: todo el que sea sinvergüenza será castigado con tal pena, sería una ley que infringiría el principio de legalidad (aparentemente salvado en su expresión literal) por no concretar, no tipificar, la conducta antijurídica punible.’

Pues bien, anteriormente se dijo que la estructura de la norma penal se compone normalmente de dos partes (precepto y sanción). No obstante, pueden existir normas penales en las que falta el precepto o presupuesto, y que contienen únicamente la sanción. A esta clase de disposiciones, se les conoce como "norma penal en blanco" o "ley penal en blanco", porque para poder establecer la descripción de la conducta humana cuya realización dará lugar a la imposición de la sanción penal, es necesario localizar esa descripción en otra ley o en una disposición reglamentaria.

Precisamente por lo anterior se ha discutido en la doctrina si las normas penales en blanco por sí mismas infringen el principio de legalidad. Sin entrar a considerar los argumentos que sustentan las posiciones encontradas, se puede afirmar que las normas penales en blanco por sí mismas no serán contrarias al principio de legalidad, siempre que sea posible determinar dos cosas: Encontrar con certeza la norma jurídica (legal o reglamentaria) a la que remite la norma penal en blanco para complementarse, 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 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.

Es inobjetable que siempre que concurren las condiciones señaladas en el párrafo anterior, se cumple con las exigencias que emanan del principio de legalidad, pues se garantiza la certeza y seguridad jurídica de los destinatarios de la norma penal.”

En atención a lo antes expuesto, no cabe duda que el artículo penal donde se tipifica la Defraudación fiscal, es una norma penal en blanco, pero dicha circunstancia no afecta, el principio de legalidad penal.

Lo anterior, se daría en aquellos casos en que la norma extrapenal, integrante de la norma punitiva, describa la prohibición de manera difusa, afectando la certeza de la ley, lo cual no ocurre con el delito de defraudación fiscal, contenido en el artículo 288 G del Código Penal.

En tal sentido, no podemos perder de vista que la tipificación de este delito, por años solo era una sanción administrativa, regulada por la materia tributaria, la cual maneja los fondos públicos del Estado.

El derecho a evolucionado y con ellos los tipos penales, la República de Panamá a pesar de formar partes de organismos internacionales como el Grupo de Acción Financiera (GAFI), no había cumplido con las recomendaciones requeridas como país miembro de elevar a la categoría de delito la Defraudación Fiscal; en tal sentido, entre los países de la región que no tipificaban esta conducta solo estaban Panamá y Uruguay, todos los demás Estados, lo habían introducido como delito o como delito precedente del blanqueo de capitales, tal como se expuso en párrafos anteriores.

La tipificación de la Defraudación Fiscal era requerida, esto considerando las normas internacionales sobre delito fiscal penal, los estándares establecidos por el Grupo de Acción Financiera (GAFI), por ello, la República de Panamá aprobó el Plan de Estrategia Nacional para la Lucha contra el Blanqueo de Capitales, el Financiamiento del Terrorismo y de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva para cumplir con la normativa a nivel internacional e incluyó como objetivo tipificar el delito fiscal, y elevar a la categoría de delitos la Defraudación Fiscal, tal como ocurrió

En el derecho penal, siempre existirá la posibilidad de encontrarnos frente a una norma penal en blanco, sin embargo, tal circunstancia, no va en detrimento del principio de legalidad penal, ya que sería necesario para ello que se den una serie de supuestos, que no sólo vulneren el referido principio, sino también garantías fundamentales del imputado, lo que no se materializa en la norma acusada.

Por otra parte, debemos advertir que en su gran mayoría los argumentos del activador constitucional, versan sobre aspectos interpretativos, y en tal sentido, los mismos no pueden ser objetos de control constitucional, dada la existencia del principio de evidencia constitucional que exige que la violación al Texto Fundamental deba ser clara, ostensible, fuera de toda duda, lo que no ocurre en la situación en estudio.

Sin perjuicio de lo antes expuesto y en aras de mantener la tutela judicial efectiva, entendida ésta como el derecho del ciudadano a obtener un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional y frente al principio garantista, solicitamos a la Corte Suprema de Justicia, en Pleno que, sin desconocer que nos encontramos ante al supuesto de una norma penal en blanco, que a su vez remite, al Código de Procedimiento Tributario, efectúe una interpretación constitucional del artículo impugnado, a fin de establecer una idea general del alcance del mismo.

La solicitud anterior encuentra sustento en la Sentencia de 10 de mayo de 1994, bajo la ponencia del Doctor Arturo Hoyos, en la cual la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, hizo referencia a un supuesto en el cual el Máximo Tribunal efectuó una interpretación constitucional de un artículo del Código del Trabajo; tal como se plasma a continuación.

“ ...

Actualmente, la jornada de trabajo en Panamá coincide con los límites máximos previstos en el artículo 31 del Código de Trabajo antes citado, pero existen muchas situaciones en que la jornada ordinaria de trabajo está constituida por límites inferiores a los previstos en dicha norma. En este sentido, es muy frecuente la jornada semanal de 40 horas en establecimientos bancarios, de seguros, algunas industrias, y otros establecimientos de servicios. Igualmente, se presentan casos especiales en los cuales la jornada de trabajo aunque pareciera exceder el límite máximo de 8 horas diarias y 48 semanales, por el carácter especial de ciertas relaciones de trabajo, realmente no lo excede. **En este sentido, es de suma importancia tener muy claro el llamado ‘criterio de la disponibilidad, el cual, de acuerdo con el artículo 33 del Código de Trabajo es todo el tiempo que el trabajador no puede utilizar libremente por estar a disponibilidad del empleador. Este criterio ha sido objeto de muchos conflictos que dieron lugar a diversas sentencias en las cuales la Corte Suprema de Justicia delimitó el concepto de disponibilidad. En dichos fallos se estableció que en el caso de ciertos profesionales en servicios de asesoría, tales como**

abogados, médicos, economistas y otros, los cuales no tienen la obligación de permanecer en el lugar de trabajo y son requeridos en raras ocasiones, sería un absurdo afirmar que aquéllos se encuentran disponibles permanentemente, aunque sólo sean requeridos una vez al mes o una vez a la semana, y que cumplen una jornada de 24 horas. Para ilustrar este punto tenemos el caso de los abogados asesores y de los médicos en disponibilidad que laboran en sus clínicas obligados a atender los pacientes que les envíe el empleador. En estos casos, la disponibilidad le permite a estos profesionales emplear tiempo para tomar sus alimentos, descansar e incluso dormir, salir de sus lugares de trabajo o permanecer en sus hogares, pero listos para resolver los casos tan pronto sean requeridos. Ello no implica que el tiempo empleado para comer, dormir, y realizar su actividades particulares en la casa o en el trabajo, deba computarse como parte de la jornada laboral.

El Pleno de esta Corporación estima que el criterio de la disponibilidad debe ser aplicado con mucha cautela por cuanto su aplicación rigurosa puede conducir a resultados irracionales. En el caso de los trabajadores a bordo de buques de servicio internacional y de los marinos en naves de cabotaje y de pesca, el criterio de la disponibilidad no puede ser aplicado de manera rigurosa por cuanto sería ilógico considerar que el empleado a bordo de dichas naves se encuentra sujeto a una disponibilidad permanente de 24 horas por el hecho de que no puede abandonar la embarcación. Lo cierto es que a bordo de la nave, los trabajadores pueden dedicar tiempo a actividades que no forman parte de sus obligaciones laborales tales como dormir y alimentarse. La aplicación inflexible del criterio de disponibilidad al caso que ilustramos produciría resultados irracionales pues haría imposible o muy difícil la explotación económica en términos rentables de una determinada industria.

El Pleno estima que el mismo criterio debe ser aplicado al caso que nos ocupa. En primer lugar, se observa que la norma que se acusa de inconstitucional no establece ninguna jornada de trabajo sino que más bien hace referencia al período de descanso absoluto del cual debe gozar todo empleado doméstico cada día. El ánimo del legislador en este caso no fue el de establecer una jornada de trabajo para el trabajador doméstico sino más bien asegurarse que éste último gozara de un lapso continuo e ininterrumpido de descanso en el cual no estuviese obligado a realizar tarea alguna. Esto no implica que la jornada de trabajo de los trabajadores domésticos sea de 15 horas como manifiesta el demandante. Ello no es así por cuanto, al igual que en el caso de los trabajadores a bordo de embarcaciones, el trabajador doméstico, por las características especiales del trabajo que desempeña permanece, por lo general, en el hogar donde desempeña sus labores. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el criterio de disponibilidad debe ser aplicado cuidadosamente pues no es cierto que por el hecho de estar disponible para el empleador de 6:01 a.m. a 9:00 p. m., el trabajador doméstico ocupe todo ese tiempo desempeñando efectivamente las labores a él encomendadas. Lo cierto es que en el transcurso de esas 15 horas el trabajador doméstico desayuna, almuerza, cena, descansa, cumple con su aseo personal e incluso se ocupa en actividades particulares aunque no lucrativas y si lo desea, asiste a la escuela, puesto que el Código obliga al empleador a conceder los permisos necesarios para asistir al colegio dentro de la jornada de trabajo, lo cual implica a su vez, que el doméstico ocupe parte de su tiempo en la realización de las tareas escolares. Y es que el trabajo de los domésticos no está sujeto a registros escritos de tiempo por lo que es muy difícil establecer el tiempo que, efectivamente, ocupa en la

realización de las labores domésticas, pero lo cierto es que la norma impugnada, más bien, persigue un fin loable de protección al trabajador doméstico. Por ello es evidente que no contraría la Constitución.

Por todo lo antes expuesto, el Pleno de esta Corporación estima que las frases impugnadas por el demandante no infringen en modo alguno lo estipulado en el artículo 66 ni otros de nuestra Carta Política.

...” (El subrayado y negrita es nuestro).

Por las razones antes expuestas, solicitamos a los miembros de esa Alta Corporación de Justicia, en Pleno, se sirva declarar que **NO ES INCONSTITUCIONAL** el artículo 288-G de la Ley 23 del 27 de abril de 2015 “*Que reforma el Código Penal y dicta otras disposiciones*”, toda vez que el mismo no infringe el artículo 31, ni ningún otro de la Constitución Política de la República de Panamá.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Exp.677-19-I