

## **K. DERECHO TRIBUTARIO**

### ***Análisis de la propuesta de un Código Tributario de procedimiento Panameño y la Defraudación Fiscal.***

***Auri Morrison C.***

***Universidad de Panamá***

*Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*

*Centro Investigación Jurídica*

*E-mail: [aurimorrison3015@gmail.com](mailto:aurimorrison3015@gmail.com)*

### **RESUMEN**

Este artículo analizará con detalle la necesidad de un Código Tributario de Procedimiento en Panamá, su implementación y modificaciones en las mismas, adicionalmente se comentará el desarrollo que ha tenido la sociedad para un procedimiento actualizado y moderno, frente a la Administración Tributaria y sus contribuyentes, en la cual juega un papel preponderante, al contar con la capacidad de aplicar un régimen de información jurídico establecido en el, permitiendo realizar controles efectivos e impartir criterios justo y claros. Siendo esto, como una excelente propuesta para establecer principios generales, institucionales, procedimentales y las normas de ordenamiento jurídico tributario, así como el alcance y aplicación del mismo, a efecto de facilitar a los sujetos activos y pasivos, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el reconocimiento de sus derechos. Por otro lado, la constante lucha para adquirir una transparencia financiera y tributaria, está en consideración reformar las sanciones de la evasión o fraude fiscal como delito de defraudación fiscal.

### **Palabras Claves**

Código Tributario, Fiscal, Administrativo Tributario, Contribuyente, Codificación, defraudación fiscal, evasión, delito.

### **ABSTRACT**

This article will analyze in detail the need of a Tax Code of Procedure of Panama, the new changes in the implementation and modifications of the same, in addition the development that the society has had for an updated and modern procedure will be commented on, in front of the Tax Administration and its taxpayers, in which it plays a preponderant role, having the ability to apply a regime of legal information established in it, allowing effective controls and providing fair and clear criteria. This being, an excellent proposal to establish general, institutional principles, procedures and rules of the tax legal system, as well as the scope and application thereof, in order to facilitate the active and passive subjects, in the fulfillment of their tax obligations and the recognition of their rights. On the other hand, the constant struggle to acquire financial and tax transparency, is in consideration to reform the sanctions of evasion or tax fraud as a crime of tax fraud.

**Keywords:**

Tax Code, Tax, Tax Administration, Taxpayer, Codification, tax fraud, evasion, and crime.

**Introducción:**

La recaudación tributaria en Panamá, genera paulatinamente ingresos ordinarios que representa la fuente fundamental y principal para obtener los recursos para el funcionamiento e inversión del Estado.

Por otra parte, en el ámbito de tributación internacional, hasta la fecha, nuestro país ha firmado 16 Convenios para evitar la Doble Tributación (CDT), de los cuales se encuentran vigente, siendo estos los suscritos con Singapur, Reino Unido, Qatar, Portugal, México, Luxemburgo, Italia, Israel, Irlanda, Países Bajos, Francia, España, Emiratos Árabes Unidos, República de Corea (Corea del Sur), Barbados y Vietnam.

Asimismo, la Administración tributaria panameña, actualmente se ha firmado Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria firmados con Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Islas Faroes, Noruega, Suecia, Japón.

A lo anterior, nuestro país está en constante avances tributarios, lo observamos en nuestras leyes, decretos y acuerdos, para estar siempre a la vanguardia de una seguridad fiscal, para preservar el nivel económico que es el progreso del país. En este sentido, el Tribunal Administrativo Tributario, debidamente facultado mediante Ley 8 de 2010, en su artículo 156, para realizar propuesta e iniciativas de ley ante el Ministerio de Economía y Finanzas, cuyo rol desempeña acciones de controles en los actos de la Administración Tributaria, cuyo ente es autónomo, lo establece en su numeral 6 *“Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzguen necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria”*, siendo así, considero elaborar un proyecto, que es el primer Código Tributario del país con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), cuya consultoría está a cargo de la firma Deloitte (Panamá), posterior a ello, se confecciono el borrador y se elevó a consultas y recomendaciones, en el año 2016.

En ese mismo orden, el abogado **Adolfo Campos** de la firma Morgan & Morgan, expresó *“que los cambios tributarios son lentos, no ocurren tan rápido como en otras ramas del derecho. El código de procedimiento tributario vendría a romper el atraso que Panamá tiene en cuanto a codificación tributaria”*, pero además agregó, que Panamá necesita el Código Tributario, debido a que las regulaciones y el mejoramiento entre contribuyentes y el fisco deben estar basadas en reglas claras.

La finalidad de esta iniciativa es combatir las dudas que diariamente la Administración de Justicia, ejerce para resolver los procesos tributarios, con procedimientos administrativos contemplados en el Código Fiscal que rige el Procedimiento Fiscal Ordinario, Ley 38 del año 2000 de Procedimiento Administrativo General y el Código Judicial.

Es necesario, el Código Tributario panameño, para que impere el entendimiento y cooperación entre los contribuyentes y la administración tributaria, además de lograr confianza mutua en las

relaciones tributarias y que el contribuyente pueda cumplir sus obligaciones, con la base acentuadas, ya que al contrario se da con mucha facilidad y muy ligero la culpabilidad. En ese sentido, es conveniente aprovechar la recomendación formulada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de implementar y modificar el rol de las administraciones tributarias de funciones de control a la prestación de servicios, con la observación de que la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias (OCDE). Para esto, es necesario instaurar estrategias de cumplimiento que impulsen el cambio cultural y el comportamiento, tales como compromisos de calidad de servicio, publicidad o campañas de certificaciones, e inclusive, el proceso de codificación tributaria, sería un escenario propicio para evaluar y generar el debate de la posibilidad de introducir el defensor del contribuyente y la utilización de técnicas de resolución alternativa de conflictos, en ciertas circunstancias.

### **Antecedentes de la necesidad de un Código Tributario:**

En Panamá, por ser un país con ventajas competitivas a nivel nacional e internacional, y tener los beneficios económicos social, políticos, comercial, y otros, se requiere de regulaciones y normativas debidamente contempladas en un solo documento llamado “**Código**”, y en este caso Tributario.

Actualmente poseemos el Código Fiscal, que regula la materia Fiscal, el cual fue aprobado mediante Ley 8 de 27 de enero de 1956 y publicado en Gaceta Oficial 12995 el 29 de junio de 1956, el mismo se divide en Libros, Títulos y Capítulos con una numeración consecutiva de sus artículos. Los libros del Código Fiscal se dividen así: Libro I - De los bienes nacionales; Libro II - De los servicios nacionales; Libro III - Del régimen aduanero; Libro IV - Impuestos y rentas; Libro V - De la administración del Tesoro Nacional; Libro VI - De la moneda nacional; Libro VII - De los procedimientos administrativos en materia fiscal. La misma ha surtido modificaciones en el transcurrir del tiempo, donde recoge el ordenamiento jurídico de normas fundamentales, además fija los procedimientos ordinarios para obtener los ingresos fiscales del gobierno. Siendo el mismo, carente de principios generales, institucionales, poco alcance en las normas jurídico-tributario y no contempla el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y el reconocimiento de sus derechos.

Ante este escenario, si requerimos de manera trascendental el Código Tributario para ser competitivo y establecer una seguridad jurídica y transparencia. El mismo, tendrá todas las disposiciones procesales que se aplicarán al momento de resolver los recursos de los contribuyentes, para aplicar las normas procesales por la Dirección General de Ingresos y el Tribunal Administrativo Tributario.

### **Generalidades del proyecto del Código Tributario**

Nuestro sistema tributario, se encuentra disperso las normativas fiscales, siendo así, existe un centenar de leyes que modifican, adicionan o subrogan artículos del Código Fiscal. Esto aunado a esto, gran cantidad de Decretos y Resoluciones Administrativa que lo reglamentan, lo que ocasiona con dificultad seguir las normativas y cumplirla tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes, lo que se aumenta el litigio.

Con miras de lo anterior comentado, el Tribunal Administrativo Tributario, propone un proyecto-Ley, cuya iniciativa lo presenta ante el Ministerio de Economía y Finanzas, para la adopción de un Código de Procedimiento Tributario panameño, que regule adecuadamente la norma tributaria, su vigencia e interpretación; los tributos; la obligación tributaria; los sujetos de la obligación tributaria, sus deberes y derechos; facultades y obligaciones de la administración tributaria; los procedimientos tributarios y el régimen de infracciones y sanciones tributarias, la defensoría del contribuyente.

El nuevo Código Tributario busca cumplir con los procedimientos específicos, va muy a la mano con el marco legal, para generar las obligaciones tributarias con miras de mejorar el control administrativo y también aplicar los principios jurídicos fundamentales, como la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria; y el de la seguridad jurídica.

### **Tipos y Características del nuevo Código Tributario:**

Nuestras normas fiscales vigentes, carecen de lo siguiente:

1. Código Fiscal vigente, lo define por “*Objeto del Impuesto*” esta modalidad de hecho imponible, se delimita con mayor precisión jurídica la conducta, hechos o circunstancias que hacen nacer realmente la obligación tributaria, mientras que bajo la concepción del *objeto* del Impuesto que sigue o se enfoca en *materia económica* el tributo y no en las conductas, provocando que no se definan con claridad las circunstancias obligantes del pago de tributos. Con el nuevo Código Tributario, tenemos el Hecho Imponible o Generador, lo define como los tipos de hechos y circunstancias que generan el nacimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes frente al fisco por cada tributo (Impuestos, Tasas y Contribuciones), porque por ejemplo, al momento de definir el hecho generado del Impuesto de Aviso de Operación (Licencia Comercial), el Impuesto de Inmueble, u otros, hay ausencia en estas definiciones sobre los hechos eximentes o por incentivos, no están claras, con esta modificación evitaría la gran medida las controversias por interpretaciones contradictorias, en cada caso en particular, en el que se entiende obligado o no, un contribuyente frente al fisco.

2. Código Fiscal vigente, no posee una norma sobre la actuación de cómo debe ser notificada personalmente, y de esta manera se evita casos de las reiteradas notificaciones por medios impresos de comunicación, sin ningún esfuerzo previo por realizar la notificación personal en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente; por lo que se espera en el nuevo Código Tributario, se inserte la normativa que explique con claridad el método de las notificaciones en forma personal, ya que toda actividad o acto administrativo de la Administración Tributarias a través de las autoridades, busca interrumpir el término de la prescripción a través de la notificación personal o por medios electrónicos o similares, que permitan confirmar su recepción.

3. Se quiere implementar el *Silencio Administrativo positivo* y la *prescripción de oficio*, la primera que permitiera que al vencimiento del término para que se resuelva una consulta, solicitud o un recurso, (normalmente en 2 meses) y este no se haya resuelto, el consultante, solicitante o recurrente podrá satisfacer sus obligaciones tributarias, conforme expresado en su consulta, solicitud o recurso y la segunda, no es más, que esta figura no está contemplado en el código fiscal

vigente, que es más la prescripción de oficio de Impuestos adeudados al fisco nacional, cuya opción debe decretarse de oficio por las autoridades fiscales, de periodo fiscales que están prescritos.

4. Otro de los puntos en el nuevo código tributario, está la de eximir *multas* y el *efecto futuro de la ley tributaria*, la primera, los *problemas* con el *Sistema Tecnológico de la Administración Tributaria*, caso fortuito o fuerza mayor, muerte, o enfermedad, estas circunstancias que muchas veces puede incurrir en injusticia o arbitrariedad de la cual puede resultar el contribuyente, con la verificación debida. La segunda, que esta definición carece en el código fiscal vigente, que solo debería entrar en vigencia a partir del próximo periodo fiscal que afecte, para evitar la zozobra del impuesto a calcular.

5. La defensoría del contribuyente, no está contemplada en el código fiscal panameño actual, cuyo objetivo es la evolución y desarrollo de un sistema tributario moderno, que debe tener entre sus prioridades la de buscar y conseguir el equilibrio entre garantizar el cumplimiento constitucional, según el cual los contribuyentes deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y aplicar el sistema tributario con apego a la legalidad, salvaguardando así el principio de igualdad procesal.

Respecto a todos estos enfoques técnicos y metodológicos mencionados y presentados para la elaboración del Proyecto de Código de Procedimiento Tributario, en el año 2015 el Tribunal Administrativo Tributario ha manifestado su desarrollo en el cumplimiento de la seis (6) fases o etapas: (1) Plan de Trabajo, (2) Análisis Diagnóstico, (3) Presentación de la Estructura del Código, (4) Propuesta del Proyecto del Código Tributario, (5) Validación e; (6) Impresión, de las cuales, se han cumplido las primeras cuatro fases, destacando que para efectuar el análisis diagnóstico se elaboró una encuesta con preguntas relativas a la situación fiscal tributaria en materia procedimental, dirigida a los contribuyentes del sistema administrativo y de justicia tributaria, entre ellos: Despachos de Abogados, Firmas de Contadores, Instituciones o Asociaciones Gremiales, Cámaras de comercio, entre otros.

Deseamos agregar, a lo anterior no difiere de las recomendaciones o solicitudes que fueron planteadas en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en México en 1958, en las cuales se plantea la recomendación de que todos los países de Latinoamérica codifiquen sus normas tributarias, en los términos siguientes:

*I. Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con miras a elaborar un Diccionario Latinoamericano de Derecho Tributario;*

*II. Que se establezcan Códigos Tributarios en cada uno de los países, que fijen sistemáticamente los principios generales del Derecho Tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquellos;*

*III. Que estos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos regulen”*

Con relación al contenido del Código Tributario estarán presente los principios fundamentales del derecho tributario, afianzados en el estudio de la doctrina, la jurisprudencia y el derecho comparado.

La Codificación de Normas y Procedimientos Tributarios III Congresos Internacional de Derecho Tributario Lyda *Angélica Rodríguez Baso*, asistente de Magistrada del Tribunal Administrativo Tributario, señala que en una codificación ampliada y bajo esta premisa, hace referencial del contenido en la parte general de la estructura de la codificación tributaria panameña los siguientes puntos:

- En materia de Derecho Constitucional Tributario: Los principios generales tributarios tales como el principio de legalidad de los tributos, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad. Las limitaciones constitucionales al poder tributario.
- En los temas de derecho tributario sustantivo: El ámbito de aplicación del código, las normas tributarias, los criterios para su aplicación e interpretación. El concepto y clasificación de los tributos. La obligación tributaria, su nacimiento, hecho generador, objeto y formas de extinción. En ese aspecto, es fundamental una adecuada regulación de la figura de la prescripción. Los sujetos de la relación jurídica tributaria, el sujeto activo y los obligados tributarios, sus derechos y deberes. Atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria. El domicilio tributario.
- En el tópico de derecho formal: los procedimientos de gestión y fiscalización en la Administración Tributaria.
- En el apartado de Derecho Sancionador: el procedimiento de determinación y aplicación de sanciones. Las infracciones tributarias.
- En materia de Derecho Procesal Tributario: Los procedimientos de revisión de los actos administrativos ante la propia Administración Tributaria, los procesos especiales de revisión tales como revocatoria de actos, rectificación de errores, nulidades y el recurso de reconsideración. El procedimiento de revisión de los actos tributarios ante el Tribunal Administrativo Tributario, su régimen orgánico. El procedimiento de segunda instancia ante el Tribunal, el Recurso de Apelación. Los procedimientos originados de los procesos de cobro coactivo seguidos por la Administración Tributaria, trámites de los incidentes, excepciones, tercerías y nulidades dentro de los procesos de cobro coactivo.
- En materia de tributación internacional: la doble imposición, los precios de transferencia.

La estructura del anteproyecto que presento el Tribunal Administrativo Tributario para el desarrollo es la siguiente:

- Título de la Ley
- Objeto de la Ley
- Definiciones que se consideren
- Disposiciones generales: Ámbito de aplicación, concepto y clasificación de los tributos, principios generales tributarios, normas tributarias.
- Disposiciones especiales: Tributo y las relaciones tributarias sustantivas. Hecho generador, sujetos de la obligación, derechos y deberes del sujeto pasivo, atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria, determinación de la obligación tributaria, objeto de la obligación, extinción y domicilio tributario.

- Procedimientos Tributarios: Procedimiento de gestión y de fiscalización.
- Infracciones y sanciones: procedimiento de determinación y aplicación de sanciones.
- Procedimiento de revisión de los actos tributarios ante la propia Administración Tributaria: El Tribunal Administrativo Tributario (Régimen Orgánico), Procedimientos de segunda instancia ante el Tribunal Administrativo Tributario (recurso de apelación), Procedimientos con motivo de los procesos de cobro coactivo seguidos por la Administración Tributaria (Trámite de los incidentes, excepciones, tercerías y nulidades dentro de los procesos de cobro coactivo).
- Otros aspectos relevantes.

### ***La Codificación Tributaria en el Derecho Comparado***

Para comprender mejor esta necesidad de un Código Tributario de procedimiento, mencionaremos algunas breves reseñas de las experiencias sobre la codificación tributaria de países como: Alemania, Argentina, España, Italia y México, como marco referencial para contrastar con la situación nacional.

#### ***1. En Alemania***

El llamado Ordenamiento u Ordenanza Tributaria de Alemania fue aprobada por la Ley de 13 de diciembre de 1919, denominada “Abgabenordnung o Reichsabgabenordnung”. Esta surgió en el contexto de la Primera Guerra Mundial, para superar el fraccionamiento del poder tributario en los diversos Estados que integraban Alemania.

Para Mauricio A. Plaz Vega, la Ordenanza Tributaria Alemana procuró la concentración del poder tributario en la cabeza del “Reich” y la correlativa reducción de la autonomía y atribuciones de los “Lander”. Estaba orientada a robustecer la independencia financiera del “Reich”, frente a los países “Lander” y reformar la estructura fiscal alemana introduciendo el impuesto personal sobre la renta a personas físicas y jurídicas y el impuesto sobre los cambios.

Los aspectos más relevantes de la Ordenanza Tributaria Alemana fueron: (i) sirvió de punto de partida para la codificación de tipo limitada, al regular los principios fundamentales, la relación jurídica tributaria en su aspecto formal y material, el nacimiento, desarrollo y extinción de la obligación tributaria, los recursos contra las decisiones administrativas y las infracciones y penas; y (ii) además, introdujo los tribunales tributarios especiales, con organización y competencia propia, independiente de los poderes ejecutivos y judicial.

#### ***2. En Argentina***

En 1947, se adoptó el Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires, conocido como el “Código Jarach”, ya que fue el resultado del proyecto elaborado por el Profesor Dino Jarach. Dicho Código fue adoptado también por otras provincias argentinas. Su estructura es de codificación ampliada, ya que consta de una parte general normativa de los principios básicos de la tributación y una parte especial dedicada al ámbito normativo de cada tributo en particular.

Han existido diversos proyectos de códigos tributarios sin que se hubiese logrado concretarse, sin embargo, desde 1959, existe el Tribunal Fiscal de la Nación, como órgano jurisdiccional independiente, ante el cual pueden apelarse las decisiones de las Administraciones Tributarias.

### **3. En España**

El 28 de diciembre de 1963, se promulgó la Ley 230 General Tributaria, con vigencia a partir del 1 de enero de 1964. Fue un código tributario que influyó en la redacción de los textos de códigos posteriores, especialmente en América Latina. Estuvo vigente por 40 años.

Posteriormente, se promulgó el 17 de diciembre de 2003, la Ley 58 con el nuevo texto de la Ley General Tributaria, la cual entró a regir el 1 de julio del 2004. Su objetivo es reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, posibilitando el empleo de las nuevas tecnologías; modernizar los procedimientos tributarios; y reducir los niveles de litigios en materia tributaria.

La estructura consta de tres títulos, el primero dedicado a la regulación de los principios de la tributación, la normativa tributaria, reglas generales para su aplicación e interpretación. El segundo título, instauro las nociones de los tributos, hecho imponible y elementos de la obligación tributaria. El tercer título reglamentó todo lo concerniente al procedimiento y gestión tributaria. Siendo una codificación de naturaleza limitada, conforme a la tipología que clasifica en atención al contenido de la misma, pero a su vez constituye un verdadero código de principios, utilizado como referencia por los países latinoamericanos para sus procesos de reforma tributaria.

### **4. En Francia**

La codificación francesa se puede calificar como un híbrido de la codificación de modalidad ampliada, ya que se caracteriza por contener, tanto la parte general de principios y definiciones, como la parte de normas especiales de tributos específicos, en códigos relativos a cada impuesto en particular.

En 1950, se aprobó el Código General de Impuestos, el cual tiene una estructura de dos libros, el primero subdividido en los diferentes tipos de impuesto y el segundo libro, es de orden general y reguló los pagos, sanciones y procedimientos.

### **5. En México**

La codificación mexicana fue la primera de Latinoamérica, inspirada en los lineamientos de la Ordenanza Tributaria de Alemania. Fundamento la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, como órgano jurisdiccional independiente para resolver las controversias tributarias.

A partir del 1 de enero de 1939, empezó a regir el Código Fiscal, el cual estuvo vigente hasta diciembre de 1966. Actualmente rige el tercer código, aprobado el 31 de diciembre de 1981, con sus respectivas reformas. Este código regula aspectos procedimentales, procesales, probatorios y las infracciones tributarias.

Indudablemente para estos países, el proceso de codificación tributaria debe nutrirse del derecho comparado, para evaluar las experiencias y procurar adecuar al entorno nacional, las mejores prácticas que sean cónsonas con su realidad económica y fiscal.



### ***Derecho Comparado en las normas sobre la regulación de Defraudación fiscal.***

Partiendo de estas experiencias de algunos países, para la realización de una codificación tributaria, las mismas están apoyadas con normativas legales en la esfera penal para los temas de evasión o fraude fiscal.

#### **1. Alemania**

El delito de defraudación fiscal está consagrado dentro del ordenamiento especial que es la Ordenanza que se consagra en el parágrafo 370 se establece que la defraudación tributaria:

"1.- Será castigada con pena de privación de libertad de hasta cinco años o con multa quien: 1.- Presente datos inexactos o incompletos a las autoridades financieras o a otras autoridades sobre hechos tributarios relevantes; 2.- Infringiendo una obligación, no informe a las autoridades financieras sobre hechos tributarios relevantes o 3.- Infringiendo una obligación, omita la aplicación de sellos o timbres fiscales y con ello reduzca los impuestos u obtenga, para sí o para otro, una ventaja tributaria no justificada.

2) La tentativa será punible.

3) En casos de especial gravedad, la pena de privación de libertad será de seis meses a diez años. Existe un caso de especial gravedad, por regla general, cuando el autor. 1.- Provoque por puro egoísmo una reducción considerable de los impuestos u obtenga una ventaja tributaria no justificada. 2.- Abuse de sus facultades o de su posición como titular de función pública. 3.- Se beneficie de la cooperación de un titular de función pública que abuse de sus facultades o de su posición o, 4.- Utilizando justificantes falsos o falsificados reduzca reiteradamente ventajas tributarias no justificadas.

4) Se reducen los impuestos, en particular, cuando se fijan en toda su cuantía o en tiempo oportuno. Lo anterior regirá también cuando el impuesto se fije provisionalmente o a reserva de comprobación posterior o cuando un alta en la contribución quede equiparada a una fijación de impuesto a reserva de comprobación posterior. Las bonificaciones fiscales son también ventajas tributarias; se obtienen ventajas tributarias no justificadas en todos los casos en que se concedan o mantengan injustamente. Los requisitos de los párrafos 1 y 2 se dan también en el caso de que el impuesto, a que se refiere el hecho, hubiera podido ser reclamada por otras razones.

5) El hecho puede ser cometido también con respecto a las mercancías cuya importación, exportación o tránsito esté prohibida.

6) Los apartados 1-5 regirán también en el caso de que el hecho se refiera a contribuciones de entrada que sea administradas por otro Estado miembro de las comunidades europeas, o que competan a un Estado miembro de la Asociación Europea de Libre Comercio o a un Estado asociado con la misma.

Se considera una exención de responsabilidad penal consagrada en el párrafo 371, que dice "Quien en los casos del párrafo 370, corrija o complete los datos inexactos o incompletos presentados ante la autoridad financiera, o dé cumplimiento ulterior a los datos omitidos, quedará exento de penas."

De acuerdo con esto, en Alemania se castiga el blanqueo de capitales procedentes de un delito fiscal, pero tiene unas características sui generis. Lo primero que se ha de indicar es que el autor del delito previo está expresamente excluido del círculo de posibles sujetos activos del delito de blanqueo de capitales.

## 2. Argentina

Mediante Ley N° 24.769 Penal Tributaria Previsional con las modificaciones de la Ley N° 26.735. Se transcribe el Título I, "Delitos Tributarios Evasión Simple "Artículo 1°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Artículo 2°: La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos".

Aprovechamiento indebido de subsidios "Artículo 3°: Aprovechamiento indebido de subsidios. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperados, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales Artículo 4°: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Casos en que se producirá la pérdida de beneficios. Artículo 5°: Casos en que se producirá la pérdida de beneficios. En los casos de los arts. 2, inc. c), 3 y 4, además de las penas allí previstas, se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años. Apropiación indebida de tributos Artículo 6°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos

nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes”.

La Ley 26.683 (2011) trajo aparejado un cambio de paradigma en la norma legales de argentina, donde habilitó la posibilidad de perseguir por blanqueo de capitales al autor o partícipe del delito previo, cuya imputación penal se encontraba vedada por la propia ley de lavado de dinero. Esto es lo que comúnmente se denomina "autolavado". La incorporación del delito de defraudación tributaria contenido en la ley 24.769, como delito previo al Lavado de Activos, resultó acertada, por cuanto, este último, afecta el orden económico.

### 3. España

La Defraudación Fiscal en España, en el Artículo No. 305 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, del Código Penal.

*“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.*

La Ley 10/2010, de 28 de abril, en el “Artículo 1.2 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, entiende por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

En consecuencia, queda expresamente la inclusión de la cuota tributaria defraudada como un bien procedente de actividad delictual idóneo para una operación de blanqueo de capitales.

Los elementos por los que se da la defraudación fiscal: *Primero*, por los antecedentes históricos de la imposición fiscal como una forma política y *segundo*, por el egoísmo del propio ser, para no ver que su patrimonio en particular se reduzca. Aquí también se presentan factores que son: a) Factor Legislativo La falta de redacción clara, simple, precisa y una tipificación de las sanciones graves. Con esto se puede lograr evitar la manifestación de la defraudación fiscal. b) Factores Económicos de España la defraudación fiscal se genera primero porque existe una presión fiscal y económica a que se ven sometidos.

#### 4. Francia

El delito fiscal constituye delito previo del blanqueo de capitales. El delito de blanqueo de capitales se contiene en el artículo 324-1 del Código penal francés. De acuerdo con el párrafo primero, constituye blanqueo el hecho de facilitar, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos del autor de un crimen o de un delito, que le haya procurado un beneficio directo o indirecto. El párrafo segundo dispone que es igualmente blanqueo el hecho de colaborar en una operación de inversión, ocultación o conversión del producto directo o indirecto de un crimen o de un delito. La pena prevista es de cinco años de prisión y multa de 375.000 euros.

El Código penal no se pronuncia expresamente sobre la cuestión aquí analizada, sino que admite como delito previo cualquier crimen o delito. La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo francés (Cour de cassation), mediante sentencia de 20 de febrero de 2008, se ha pronunciado al respecto, admitiendo la posibilidad de que el delito fiscal sea delito previo del blanqueo. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechExpJuriJudi&idTexte JURITEXT000018338279&fastReqId=1837238929&fastPos=1>

La mencionada sentencia del Tribunal Supremo francés hace referencia, una interpretación novedosa del delito de blanqueo de capitales en dos aspectos:

1. El autoblanqueo, es decir, la aplicación del delito de blanqueo al autor del delito previo. Hasta la fecha de la sentencia, las decisiones del Tribunal Supremo habían admitido la condena por blanqueo a las personas que habían lavado el producto de sus propias actividades ilegales cuando habían realizado las conductas previstas en el párrafo segundo del art. 324-1 CP. En la sentencia analizada, el TS francés considera que el autor del delito previo puede ser sujeto activo de un posterior blanqueo de los bienes que ha obtenido de aquel delito, esta vez conforme al párrafo primero del art. 324-1 CP. Admite, por lo tanto, la condena por el “autoblanqueo” («autoblanchiment»), y rechaza que se haya producido una infracción del principio ne bis in ídem. La sentencia permite así la acumulación de persecuciones por un delito principal y por el blanqueo de su producto a título de concurso cuando el autor del delito previo facilite, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos de un crimen o de un delito que él mismo ha cometido.

2. La otra cuestión planteada, que es la que aquí interesa, es la relacionada con la posibilidad de que el delito fiscal sea delito previo del blanqueo de capitales. El Tribunal Supremo francés se enfrenta a un complejo tema de carácter procesal relacionado con la necesidad de acreditar el delito previo. De acuerdo con el artículo L. 228 del Código de procedimientos fiscales (livre des procédures fiscales), para proceder por delitos fiscales es necesaria la denuncia de la administración tributaria con el dictamen favorable de la Comisión de infracciones fiscales. Siendo esto así, el enjuiciamiento del delito de blanqueo de bienes procedentes del delito fiscal requerirá previamente que se acredite el delito fiscal, cuya persecución requiere dicha denuncia. Pues bien, a juicio del Tribunal la persecución del delito de blanqueo de capitales, delito general, distinto y autónomo, no está sujeto a las disposiciones del artículo L. 228 del Código de procedimientos fiscales. El artículo 324-1 CP no requiere que se hayan iniciado previamente persecuciones ni que se haya pronunciado

una condena por el crimen o delito que haya permitido obtener las sumas de dinero blanqueadas, sino que es suficiente con que se establezcan los elementos constitutivos del delito previo.

En definitiva, la sanción del blanqueo del fraude fiscal no requiere la denuncia de la administración tributaria con el dictamen favorable de la Comisión de infracciones fiscales, que, como recuerda la Sala de lo Penal, no es un elemento del delito fiscal, sino una condición de su perseguible. La Sala de lo Penal aprueba la actuación del tribunal de primera instancia, que ha reunido los elementos relativos al estilo de vida del acusado y "advertido de que nunca había informado a las autoridades fiscales de las sumas sujetas a impuesto, constitutivas de ingresos ocultos". La combinación de estos elementos, junto con la prueba de alguna actividad que suponga ingresos (ya sean manifiestos u ocultos, claramente identificados o no) y la omisión de toda declaración anual a la administración tributaria, caracterizan adecuadamente el fraude fiscal en todos sus elementos. **Isidoro Blanco Cordero**, pág. 01:8

## 5. México

El Código fiscal de México, señala que se encuentra el delito de defraudación fiscal en el Artículo 108: "quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales."

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00 (USD 68,786.27).
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 (USD 68,786.27) pero no de \$1,832,920.00.
- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00. (USD 103,179.12). Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el **artículo 109** de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a). - Usar documentos falsos.
- b). - Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c). - Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d). - No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme. Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

En vista lo anterior, fue publicado las nuevas reformas del nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto vigente, DOF 27-01-2017. Las mismas contemplan el Código Penal Federal, donde se presume delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Lo anterior serán las siguientes acciones en el artículo 400 Bis CPF.:

- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.
- Modificar, destruir o provocar la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.
- Omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta
- No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.
- Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados

Las normas reflejadas de estos países mencionados, cuyo nuestro entorno jurídico nos permiten extraer una serie de análisis, para considerarlo: - En todos ellos se admite que el delito fiscal puede ser delito previo del blanqueo de capitales, sin embargo, difiere en cuanto a la clase de delito fiscal, mientras en unos puede ser delito previo cualquier infracción penal fiscal, en otros existe ciertas restricciones. - El autor del delito fiscal puede ser castigado por el posterior blanqueo en algunos países (Francia), mientras que en otros está excluido expresamente (Alemania), mientras las conductas de mera posesión no son punibles respecto del delito fiscal en algunos países (Bélgica cuando se trata de fraude fiscal ordinario), mientras que en otros sí que lo son (Alemania).

## **Panamá**

Nuestro ordenamiento jurídico tributario (Código Fiscal) panameño esta estructura según el modelo tradicional. La normativa relativa al sistema tributario constituye una recopilación de las sucesivas disposiciones con rango de ley aprobadas en diferentes momentos. Carece, por tanto, de una norma estandarizada que sea de aplicación a todos los tributos y que regule los aspectos básicos del sistema tributario.

Es relevante señalar que actualmente el Código Fiscal de 1956, en la cual se emite las normas en cuanto la fiscalización tributaria y en la cual, no se encuentra alineada con la realidad panameña, por lo que se promulgó la Ley 8 de 27 de enero de 1956 donde se hacen las primeras menciones sobre la defraudación, contemplando lo siguiente en el artículo 752:

“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.

Incurrir 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 declare ante las 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.
- 4° El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad.
- 5° El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares autorizados o no.
- 6° El que, por acción u omisión voluntaria, destruye o semi-destruye los libros de contabilidad dejándolos en estado de ilegibilidad;
- 7° El que sustituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos;
- 8° El que de cualquier modo de fraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto. La defraudación de que trata este artículo se sancionará 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 de este Capítulo”.

En 1961, se hizo la primera reforma al artículo 752 del Código Fiscal y 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 sancionará 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.

Siguiendo con las reformas mediante Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, establece el fomento en los empresarios producto de la invasión suscitada en el país en 1989. Quedando así, artículo 752 así:

- 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 pérdidas por los actos vandálicos ocurridos el día 20 de diciembre de 1989, o reciba algún beneficio indebido a lo dispuesto en el artículo 699-A de este Código.

En 2008, se promueve la modificación al artículo 752 del Código Fiscal por parte del Ministerio de Economía y Finanzas sobresaltando la defraudación fiscal para aquellas prácticas engañosas referentes a préstamos hipotecarios contenidas en la Ley 3 de 1985.

En 2010, se adiciona el numeral 14 artículos 752 del Código Fiscal relacionado a los rangos del Impuesto sobre la Renta diseñados por tramos, en función de los ingresos obtenidos anualmente.

En 2012, se presenta 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.

Estas modificaciones buscan sancionar a través del Código Fiscal en Panamá, en el

Artículo 191. Defraudación. (Según artículo 124, decreto 98/2010) La defraudación se sancionará con multa entre cinco (5) y diez (10) veces el impuesto defraudado o arresto de un (1) mes a un (1) año. Cuando el contribuyente o responsable tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.

La pena de prisión será de dos (2) a cinco (5) años en los casos establecidos:

- a) el que realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro el beneficio establecido en la Ley 3 de 20 de mayo 1985.
- b) el que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 20 de mayo de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.
- c) el que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones tipificadas en los literales k) y l) de este artículo. Estas sanciones se aumentarán al doble de la multa en el caso de que el contribuyente reciba algún beneficio indebido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 699-A del Código Fiscal.

En vista de todo lo anterior, se ha propuesto reformar la defraudación fiscal como delito penal, por lo cual en enero de 2018 se presentó por parte del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ante la Asamblea Nacional un proyecto de ley que propone la inclusión del delito de fraude fiscal como delito en el Código Penal dicha normativa adiciona al Capítulo XII del Título VII con lo relacionado contra la Hacienda Nacional y judicializar la defraudación. Tipificando las sanciones de 2 a 5 años y multas de hasta 10 veces el importe defraudado a las personas, que en beneficio propio o de un tercero, con la intención de defraudar a la hacienda nacional, simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de una obligación tributaria, para dejar de pagar los tributos. Esta reforma en el Código Penal sobre la defraudación fiscal como delito, obedece a las constantes recomendaciones establecidos por el Grupo de Acción Financiera (GAFI), donde se requiere tipificar 21 delitos como precedentes al blanqueo de capitales, entre ellos el delito fiscal. Panamá es uno de dos países en la región que no incluye el delito fiscal en su código penal ni lo tipifica como delito precedente al blanqueo de capitales.

En el 2014, se incluyó a Panamá en una “lista gris” de GAFI. El sector financiero, que representa aproximadamente el 7% del PIB de Panamá, perdió competitividad y estuvo seriamente afectada por su inclusión en esta lista.



Siendo así, es necesario la inclusión en el Código Penal sobre la “defraudación fiscal”, para brindar seguridad jurídica y así prevenir el blanqueo de capitales, para mantener los estándares internacionales cuyo objetivo es combatir el lavado de dinero y promover transparencia en las transacciones financieras y comerciales.

### **Conclusión:**

Consideramos que la obtención de la codificación tributaria, sería beneficiosa para todas las partes involucradas la Administración Tributaria (fisco) - los contribuyentes y terceros obligados tributarios. Como las instancias administrativas y judiciales encargadas de resolver las controversias tributarias, toda vez que al sistematizar los principios generales del Derecho Tributario y las normas de carácter sustantivo, procesal, formal y sancionadoras, en el marco de la seguridad jurídica.

En base a lo anteriormente señalado, solo nos queda esperar la buena voluntad de nuestros gobernantes, para que nos Código Tributario sea un hecho real y cierto, para tener un instrumento jurídico en los trámites pertinentes tanto para el fisco y para los contribuyentes. Además, existe un proyecto en nuestro país, de modificar la falta administrativa por evasión fiscal, donde buscar erradicar las actividades ilícitas y la cual se solicita que sea elevada en el Código Penal panameño, estableciendo penas o sanciones de 2 a 5 años y multas de hasta 10 veces del importe defraudado, fijando un monto de 300 mil balboas en adelante.

En vista de esto, es importante constar con una herramienta propia para el procedimiento y normativas de impuestos, por lo que debe ir de la mano el Código Tributario panameño, situación que se debe tomar una pronta acción, para *su validez* del mismo, ya que es el próximo paso, para evitar el complejo sistemático e imperante de utilizar normas supletorias y vacíos legales en materia de interpretación y aplicación de las normas fiscales y generar unificación y estabilidad por los contribuyentes frente a la gestión administrativa tributaria.

Por último, hago mención que, con el nuevo Código Procedimiento Tributario, podemos estar acorde al Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), acogidos en la mayoría de los países en Latinoamérica, en la cual proceden con objetividad y equidad jurídica en la relación tributaria, cuya influencia ejerció el modelo OEA/BID de 1967.

### **Bibliografía:**

**Plaz Vega, Mauricio A.**, “*La codificación tributaria*”, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2012.

**Rodríguez Baso, Lyda Angélica**, *La Codificación de Normas y procedimientos Tributarios III Congreso Internacional de Derecho Tributario*”2014, ciudad de Panamá.

**Serrano Gómez, Alfonso**, Ordenanzas Alemana, Fraude Tributario. Delito Fiscal, Derecho Financiero, España 1977, pág. 100)

OCDE, “*Improving tax governance in EU Member States criteria for successful policies*”, 2012, Págs. 15 y s.s, citado por ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “*Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*”, Colegio de Gestores Administrativos de Cataluña, 2014.

Ley No.8 de 15 de marzo de 2010, “Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario”

Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. 2011, núm. 13-01, p. 01:1-01:46 – ISSN 1695-0194, para Isidoro Blanco Cordero,

Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 20 février 2008: C.Cass ch crim 20 février 2008 N° 07-82977:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechExpJuriJudi&idTexte=JURITEXT000018338279&fastReqId=1837238929&fastPos=1>)

***Auri Morrison Campos:***

*Licenciada en Derecho y Ciencias Políticas, Universidad Latina. Licenciada en Contabilidad, Universidad de Panamá. Cuenta con el título de Maestría en Arbitraje y Post-Grado en Métodos Alternos de Resolución de Conflictos, ULACIT; Post-Grado en Docencia Superior, Universidad de Panamá. Actualmente es investigadora del Centro de Investigación Jurídica de la Universidad de Panamá. Ha sido abogada de la Autoridad Marítima de Panamá. Ha participado de numerosos seminarios como conferencista y ha escrito numerosas publicaciones en el ámbito de Derechos Humanos y Derecho Ambiental, Ciencias Políticas. Correo electrónico: [aurimorrison8015@gmail.com](mailto:aurimorrison8015@gmail.com)*

Artículo recibido: 26 de junio de 2018

Aprobado: 11 de julio de 2018

