

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO O COMO FALTA ADMINISTRATIVA

Por: Luis M. Borrell

I. Aspectos Generales

La figura de la defraudación fiscal se encuentra contemplada en el artículo 752 de nuestro Código Fiscal, el cual enmarca una serie de supuestos generadores de dicha conducta.

La defraudación fiscal en nuestro medio es, sin lugar a dudas, una falta administrativa, dado que su esencia y efecto jurídico descansan sobre la llamada Justicia Administrativa o Derecho Administrativo, ejercido por auténticas autoridades administrativas.

En este orden de ideas, tanto el Derecho Penal como el Derecho Administrativo contienen preceptos de obligatorio cumplimiento para sus asociados y ante el incumplimiento de los mismos ambos ordenamientos tienen su *propio sistema de sanciones*, imponiéndosele a la defraudación fiscal sanciones eminentemente administrativas debido su carácter de tal, a saber, la multa y el arresto.

Nuestra doctrina ha dejado por sentado en innumerables ocasiones que “el delito es una acción u omisión grave que daña o pone en peligro de lesión uno o más bienes jurídicos importantes y de considerable valor, en tanto que la infracción o falta administrativa supone la inobservancia de un deber de actuación del sujeto frente a la Administración, que nunca revista la trascendencia o gravedad del delito”¹.

La defraudación fiscal supone la inobservancia de una obligación impositiva del contribuyente frente al Fisco, visiblemente regulada por el Derecho Administrativo. El Derecho Penal, por su parte, determina qué hechos o conductas humanas son merecedoras de sanción penal. Dichas conductas punibles son elevadas a la categoría de “delito” por medio de un observar de ciertas formalidades para tal fin. El Derecho Penal, en el caso que nos ocupa, no ha establecido sanción penal alguna para la figura de la defraudación fiscal.

Cabe agregar, que en nuestro ordenamiento jurídico los únicos delitos que no forman parte de la legislación penal pero que son del conocimiento de las autoridades administrativas son los de contrabando y defraudación aduanera, que por expresa regulación legal se encuentran fuera del Código Penal y de la jurisdicción penal ordinaria (Órgano Judicial), mas no así la Defraudación Fiscal propiamente dicha, que se encuentra expresamente regulada por la Justicia Administrativa (Código Fiscal) como una falta administrativa. Sus efectos jurídicos mencionados anteriormente, son esencialmente administrativos: la multa y el arresto. El *arresto* es una medida utilizada debido a la levedad de un acto, para faltas y contravenciones que no presentan la misma importancia que un delito. Más aún, el arresto en nuestro medio es una medida que se adopta en materia administrativa más no así en materia penitenciaria como procedimiento rápido para evitar nuevas infracciones. Para muestra un botón: en los delitos debidamente tipificados en el Código Penal, la pena de prisión es la que generalmente corresponde como sanción a una conducta típica, antijurídica y culpable. La misma es considerada como la privación de libertad de quien es autor de un *delito*, por lo que por no tipificarse la defraudación fiscal como delito y por el contrario, contemplarse como una falta administrativa, la pena de prisión es inoperante para dicha conducta, no siendo así para la Defraudación aduanera, la cual admite claramente pena de prisión. (artículo 24 de la Ley 30 de 1984).

El artículo 31 de la Constitución Nacional establece la obligatoriedad de que la ley tipifique como delito la conducta que se pretende sancionar antes que se haya cometido, lo que evidentemente no ha ocurrido con la figura de la defraudación fiscal. Como podemos apreciar, la situación que permite que algunas autoridades pertenecientes al Órgano Ejecutivo administren justicia penal y usurpen algunas de las funciones propias del Órgano Judicial en materia de delitos aduaneros es, sin duda alguna, contraria a la Constitución.

Sólo las autoridades jurisdiccionales pueden imponer sanciones que constituyan auténticas penas de Derecho Penal (a saber, penas debidamente tipificadas por la comisión de un delito en

¹ Muñoz Pope, Carlos Enrique, *Introducción al Derecho Penal*. Panama: Editorial Panamá Viejo, 2004, página 103.

particular previamente establecido en el Código Penal), mas no así autoridades administrativas, quienes no constituyen *per se* autoridades jurisdiccionales con facultades de mando y jurisdicción, sino que ejercen meras facultades de corrección (artículos 827 y siguientes del Código Administrativo). En suma, un Juez o funcionario administrativo no puede imponer una pena propia de Derecho Penal por defraudación fiscal, por no encontrarse dicha figura previamente tipificada como delito en el Código Penal.

Las sanciones administrativas en general y particularmente las impuestas por defraudación fiscal, en contraposición a las penas impuestas por la comisión de delitos debidamente tipificados en el Código Penal, “tienen como objetivo exclusivo el recordar al administrado sus obligaciones, más no retribuirle por el mal causado”².

II. Jurisprudencia

La jurisprudencia patria ha establecido reiteradamente que la defraudación fiscal recae en materia estrictamente administrativa, por lo que no constituye un delito propio de la jurisdicción penal ordinaria. A este tenor, me permito citar los siguientes fallos de nuestra máxima Corporación de Justicia:

SENTENCIA DE ONCE (11) DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE (1997) PROFERIDA POR EL PLENO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DENTRO DE LA DENUNCIA Y ACUSACIÓN PARTICULAR PRESENTADA POR EL LICENCIADO DARIÓ EUGENIO CARRILLO GOMILA CONTRA EL LICENCIADO MIGUEL HERAS CASTRO, MINISTRO DE HACIENDA Y TESORO, Y EL LICENCIADO JORGE OBEDIENTE, DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS, POR EL SUPUESTO DELITO DE ENCUBRIMIENTO, DELITO DE FALSEDAD, OMISIÓN DE FUNCIONES, ABUSO DE AUTORIDAD Y SIMULACIÓN DE HECHO PUNIBLE. MAGISTRADO PONENTE: FABIÁN A. ECHEVERS.

“Sobre este particular, debemos advertir que los delitos de defraudación fiscal son del conocimiento de la jurisdicción penal tributaria, que es de naturaleza especial, en oposición a la justicia penal ordinaria. **En la primera rige el principio inquisitivo, donde la investigación y el juzgamiento de las conductas se encuentran concentrados en una sola entidad de naturaleza administrativa, mientras que en la segunda rige el principio acusatorio, donde investiga el Ministerio Público y decide el Órgano Judicial.**

En la actualidad la Administración de Ingresos instruye sumarias que investigan la posible defraudación de que se trata. Consta en el expediente (f. 1394) que el ahora **acusador particular denunció ante la Administración Regional de Ingresos la supuesta defraudación fiscal cometida por Moisés Mizrachi, autoridad que, de conformidad con la legislación tributaria, es competente para instruir y juzgar las faltas y delitos cometidos en el marco del régimen impositivo**” (el resaltado es nuestro).

Es evidente, de conformidad con el fallo citado, el carácter administrativo de la defraudación fiscal en Panamá, toda vez que la ventilación de dichos procesos se lleva a cabo de manera íntegra a lo interno del Ministerio de Economía y Finanzas, más específicamente dentro de la Dirección General de Ingresos, siendo funcionarios de dicha institución los que investigan y deciden estos procesos y no funcionarios del Ministerio Público y de los Tribunales Judiciales ordinarios. Aunado a ello, su connotación legal en el Código Fiscal es sin lugar a dudas, eminentemente administrativa.

El artículo primero del Código Penal expresa que “las infracciones de la ley penal se dividen en delitos y faltas; las últimas las define y castiga el Código Administrativo”. Es por esto, que podemos hablar de Derecho Penal Administrativo, en este caso, Derecho Penal Tributario, sin caer

² Cerezo Mir, José, *Curso de Derecho Penal Español*. Parte General, 5ta. Edición, Tecnos, Madrid, Tomo I, 1996, página 48.

necesariamente en la esfera del Derecho Penal Común, y por el contrario, cayendo en la esfera del Derecho Administrativo.

SENTENCIA DEL CINCO (5) DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE (1999) PROFERIDA POR EL PLENO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA A RAZÓN DE LA ADVERTENCIA DE INCOSTITUCIONALIDAD FORMULADA POR LA FIRMA FORENSE MARCHOSKY Y LEVY CONTRA EL ARTÍCULO 1259 DEL CÓDIGO FISCAL, DENTRO DEL PROCESO SEGUIDO EN LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO CONTRA LA SOCIEDAD INTERVALORES CINCUENTA (50), S.A., POR SUPUESTO DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. MAGISTRADO PONENTE: LUIS CERVANTES DÍAZ.

“Los procedimientos administrativos en materia fiscal están contenidos en el Libro Séptimo del Código Fiscal; sus cuatro primeros títulos se refieren a los procedimientos fiscal ordinario, penal aduanero, penal común y disposiciones comunes a estos tres títulos. El procedimiento aplicable al caso de defraudación fiscal imputado a la sociedad Intervalores Cincuenta, S.A. está establecido en el Título III del procedimiento penal común, cuyo artículo 1311 señala que: “todo asunto penal fiscal cuya tramitación no esté especialmente regulada en cualquier otro Título de este Código, se regirá por las disposiciones de este Título y del siguiente” (el resaltado es nuestro).

III. Conclusiones

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

1. El delito como tal, es una acción típica, antijurídica y culpable. La defraudación fiscal no posee la característica fundamental de la tipicidad inherente a toda conducta delictiva contemplada en nuestra jurisdicción penal ordinaria.
2. La defraudación fiscal está consagrada en el artículo 752 del Código Fiscal como una conducta eminentemente administrativa cuyas sanciones son la multa y el arresto, sanciones que se caracterizan por su levedad y que castigan meras faltas administrativas. *A contrario sensu*, la detención y la prisión constituyen sanciones propias de delitos enmarcados dentro de la justicia penal ordinaria.
3. La defraudación fiscal conlleva un proceso a lo interno del Ministerio de Economía y Finanzas (Dirección General de Ingresos) con funcionarios administrativos facultados para investigar y decidir este tipo de faltas o contravenciones. De conformidad con las normas de procedimiento en casos de evasión y defraudación fiscal consagradas en el Código Fiscal, el funcionario competente de primera instancia, en este caso el Administrador Regional de Ingresos, es quien dicta la resolución en la que formula los cargos correspondientes contra el inculcado y lo llama para que se defienda.
4. Sería ilusorio hablar del delito de defraudación fiscal cuando las sumarias en este tipo de procesos son instruidas por el Administrador Regional de Ingresos y no por el Ministerio Público. En cualquier delito debidamente tipificado en el Código Penal, la investigación la instruye el Ministerio Público y su posterior juzgamiento el Órgano Judicial.