

340



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. –PLENO- PANAMÁ, DIECISIETE (17)
DE JULIO DE DOS MIL VEINTE (2020).**

V I S T O S:

El licenciado Publio Ricardo Cortés C., el día 2 de julio de 2019, ha interpuesto ante el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, Demanda de Inconstitucionalidad actuando en su propio nombre y representación, para que se declare inconstitucional el artículo 288-G del Código Penal, introducido por el artículo 2 de la Ley 70 de 2019, "*Que reforma el Código Penal y dicta otras disposiciones*", publicada en la Gaceta Oficial No. 28705-A de 1 de febrero de 2019, norma en la cual se crea el delito de "Defraudación Fiscal", la cual entró en vigencia el 3 de marzo de 2019.

Acogida la Demanda, mediante Providencia de 15 de julio de 2019, cumplidos los requisitos propios para este tipo de Procesos, entra el Pleno de la Corte Suprema de Justicia a resolver sobre la constitucionalidad de la norma, objeto de reproche.

DISPOSICIÓN ACUSADA DE INCONSTITUCIONAL

La Acción que nos ocupa plantea, ante este Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad del artículo 288-G del Código Penal, introducido por el

artículo 2 de la Ley 70 de 2019, "Que reforma el Código Penal y dicta otras disposiciones", publicada en la Gaceta Oficial No. 28705-A de 1 de febrero de 2019, en la cual se crea el delito de Defraudación Fiscal.

El contenido del artículo 288-G del Código Penal, es del tenor siguiente:

Capítulo XII

Delitos contra el Tesoro Nacional

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.

Fundamenta la presente acción constitucional manifestando 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 está conformado por la descripción de la conducta localizada en otra ley de naturaleza tributaria, siendo que en dicha descripción no se cumple con el concepto de *nullum crimen sine lege certa*, ya que no existe una descripción de las conductas punibles en términos claros, concretos, precisos e inequívocos y por ello considera que es inconstitucional.

Expone que, esta circunstancia genera incertidumbre y duda tanto para el contribuyente, que estará a la merced del arbitrio de las autoridades; sin soslayar que, también, colocará a los operadores de

justicia en una situación de difícil aplicación de la ley, porque en ciertos casos no se podrá identificar el hecho punible que permita formular cargos o se identificará mal, lo cual coloca al investigado-contribuyente ante el riesgo de que se le investigue, se le impute o se le juzgue por conductas cuya cualidad de "delito" está en duda, violentándose la garantía constitucional del Principio de Legalidad Penal.

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS

El proponente de la presente acción constitucional arguye que el artículo 288-G del Código Penal contraviene: (a) el **artículo 31 de la Constitución Política de la República de Panamá** y (b) el **artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos** (Pacto de San José).

Con relación al artículo 31 de la Constitución Nacional, en él se establece que *"Sólo serán penados los hechos declarados punibles por Ley anterior a su perpetración y exactamente aplicable al acto imputado"*.

En tanto, el artículo 9 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, ratificada por Panamá mediante Ley 15 de 28 de octubre de 1977 (G.O. 18.468 de 30 de noviembre de 1977), establece que *"Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello."*

En ambos casos, el activador constitucional explica que, tanto como norma constitucional como convencional, se protege el Principio de

Legalidad Penal, el cual contempla el concepto *de nullum crimen, nulla poena sine lege certa*, en base al cual los tipos penales deben tener una definición concreta, precisa e inequívoca de la o las conductas punibles. Por tanto, al no cumplirse con este perfil característico y comprensivo, la norma censurada se comporta inconstitucional.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2563 del Código Judicial, el Procurador de la Administración, por medio de la Vista No. 787 de 29 de julio de 2019, emitió concepto sobre la demanda de inconstitucionalidad que ocupa nuestro estudio.

La Procuraduría de la Administración expone que, contrario a lo argumentado por el actor, la norma impugnada no es inconstitucional porque sí existe una descripción de la conducta punible de la defraudación fiscal en términos claros.

Concuerda con que la característica de la redacción de la norma es de aquellas que se consideran "norma penal en blanco"; sin embargo, esta circunstancia no afecta el principio de legalidad penal. Al respecto, considera que 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.

Explica que el Principio de Legalidad Penal se encuentra plasmado en el artículo 31 de la Constitución Nacional, pero también existen otras normas que lo reconocen, como es el caso del artículo 2 del Código Procesal Penal y los artículos 9, 10 y 11 del Código Penal, de las cuales se puede resaltar que dicho principio 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.

Considera que, en su gran mayoría, los argumentos del activador constitucional versan sobre aspectos interpretativos y, en tal sentido, los mismos no pueden ser objeto 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.

Solicita a la Corte Suprema de Justicia que, sin perjuicio del criterio expuesto, en aras de la tutela judicial efectiva, se efectúe una interpretación constitucional del artículo impugnado, a fin de establecer una idea general del alcance del mismo.

FASE DE ALEGATOS.

Según lo dispuesto en el artículo 2564 del Código judicial, una vez devuelto el expediente por la Procuraduría de la Administración, luego del traslado, se fijó en lista el negocio por el término de diez (10) días, contados a partir de la última publicación del edicto correspondiente en un diario de circulación nacional, para que todos los interesados presentaran argumentos por escrito.

Dentro del término de ley, el accionante constitucional fue el único que presentó sus alegatos por escrito, reiterando sus planteamientos y argumentos insertos en su memorial de la demanda.

De cualquier forma, sin ánimos de ser repetitivos, asoma interés destacar algunos aspectos novedosos, no expuestos en la demanda misma.

En este sentido, se ratifica en que su censura a la norma no es porque sea una "norma penal en blanco", ni que se oponga a la tipificación, per se, de la Defraudación Fiscal, sino que, su planteamiento, se dirige a reprochar que la descripción del tipo penal no se ajusta al "estándar" de descripción clara del tipo penal que, de hecho, conforme su sentir, quedó mal redactado

Por último, esboza que *"...la última reflexión del Concepto de la Procuraduría de la Administración es un monumento a la contradicción..."* y al respecto señala que, por un lado dice que las conductas penales están bien definidas, pero, por otro, piensa que amerita que el Pleno de la Corte haga una interpretación constitucional para que el país llegue a comprender el alcance de la norma impugnada; considera que si bien la Corte tiene la facultad de interpretación invocada por la Procuraduría de la Administración, el problema radica en la cantidad de imprecisiones que contiene la normativa, lo cual colocaría al Pleno de la Corte en la embarazosa situación de tener que dedicarse a una tarea que sería equivalente a la redacción nueva de toda una cantidad importante de conductas de defraudación fiscal, repasando cada tributo nacional, etapa por etapa, para lograr un resultado razonable; lo cual, estima, excede la simple interpretación y pasaría a ser una labor legislativa, supliendo aquella que la Asamblea Nacional no cumplió a cabalidad en el presente caso, por lo que no le ve viabilidad a esa opción.

Concluye exponiendo una reflexión final en la que manifiesta que está plenamente consciente que la aprobación por la Asamblea Nacional de la norma impugnada, correspondiente al Artículo 288-G del Código Penal, la cual crea un Delito de Defraudación Fiscal, no solamente responde al interés interno de la sociedad panameña de combatir la evasión fiscal, sino

que también se inscribe en el marco de los pasos que viene dando nuestro país para cumplir con los estándares internacionales en cuanto a la lucha contra el lavado de dinero, financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional.

CONSIDERACIONES DEL PLENO

Luego de expuestos los argumentos del Activador Constitucional y la opinión de la Procuraduría de la Administración, el Pleno pasa a considerar la pretensión que se formula en la Demanda.

En primer lugar, es necesario dedicar un espacio a explicar que la competencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, para conocer y resolver de las Acciones de inconstitucionalidad, encuentra sustento jurídico en lo dispuesto en el artículo 206 de la Constitución Política, así como en lo dispuesto en el artículo 2559 del Código Judicial, el cual permite que cualquier persona, por medio de apoderado legal, impugne, ante este máximo Tribunal Constitucional, las Leyes, Decretos de Gabinete, Decretos Leyes, Decretos, Acuerdos, Resoluciones y demás Actos provenientes de una Autoridad, que considere colisionan contra alguna norma constitucional y pedir, por tanto, su correspondiente declaración de nulidad, para que deje de existir en el derecho dispositivo nacional.

Lo que se requiere de esta Corporación de Justicia es la interpretación de la Constitución Política con el fin de cumplir con la función de guardián y vigilante de su integridad, que es una encomienda indelegable, pero, que solo se puede activar a instancia de parte y no de manera oficiosa.

Como ya se anotó, la demanda que promovió el presente proceso constitucional se sustenta en que el artículo 288-G del Código Penal,

introducido mediante el artículo 2 de la Ley 70 de 2019 "*Que reforma el Código Penal y dicta otras disposiciones*", es inconstitucional porque crea el tipo penal denominado *Defraudación Fiscal*, pero con una redacción de la descripción del delito que viola el Principio de Legalidad contenido en el artículo 31 de la Constitución Política y el artículo 9 de la Convención Americana de los Derechos Humanos (ratificada por Panamá mediante la Ley 15 de 1977), porque su descripción carece de "*términos claros, concretos, precisos e inequívocos*".

El demandante acentúa su censura en que existen, a su juicio, "dos momentos" que influyen en esta violación al principio de legalidad, a pesar que comprende que se trata de una metodología de redacción del tipo penal conocida como "norma penal en blanco", pero que no logra su cometido, porque: (a) la norma crea un tipo penal en base a una conducta que es definida posteriormente mediante otra ley; (b) que se refiere a "tributos", lo cual es un concepto genérico.

Específicamente, se refiere al Principio de Legalidad en cuanto al axioma *nullun crimen sine lege certa*; es decir, que las acciones u omisiones que describen el tipo penal deben estar definidas o formuladas de manera inequívoca, de forma expresa, precisa y taxativa.

Antecedentes del proceso de creación de la norma

Vale mencionar que esta Corporación de Justicia, a fin de tener una mejor comprensión y conocer la intención y el espíritu de la norma, solicitó a la Asamblea Nacional, mediante Nota No. 130-19/DMOAO-CSJ de 15 de octubre de 2019, que remitiera copia autenticada de las actas de discusión del primer, segundo y tercer debate de la Ley No. 70 del 31 de enero de

2019, mediante la cual se reforma el Código Penal y se dictan otras disposiciones que, justamente, introdujo la norma reprochada (f. 83).

En respuesta a nuestra petición, la Secretaría General de la Asamblea Nacional, mediante nota de 18 de octubre de 2019, nos remite lo solicitado (fs. 84 a 338).

En este sentido, la Ley 70 de 31 de enero de 2019, en su artículo segundo, adiciona el Capítulo XII al Título VII del Libro Segundo del Código Penal, que comprende los artículos 288-G, 288-H, 288-I y 288-J, tipificando así los delitos contra el Tesoro Nacional.

Antes de convertirse en ley, esta iniciativa legislativa se conoció como el Proyecto de Ley No. 591. El antecedente de este Proyecto de Ley es una iniciativa legislativa ejercida por el Órgano Ejecutivo luego que el Consejo de Gabinete, en diciembre de 2017, aprobara su texto y la presentación del mismo en la Asamblea Nacional por parte del Ministro de Economía y Finanzas, lo cual ocurrió el 18 de enero de 2018.

El contexto de esta iniciativa legislativa guarda relación con el esfuerzo de país encaminado a cumplir con estándares internacionales básicos en materia fiscal penal, promovidos por el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), organización intergubernamental regional que agrupa a diversos países del continente americano, que tiene como misión la prevención y el combate del lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva.

La República de Panamá se integró como miembro de pleno derecho a GAFILAT en el año 2010 y mantiene en su ordenamiento legal normas que establecen medidas para la prevención del delito de Blanqueo de

Capitales por medio de la Ley No. 42 de 2 de octubre de 2000, reglamentada por el Decreto Ejecutivo No. 1 de 3 de enero de 2001.

De la Exposición de Motivos del proyecto de ley *in comento* se desprenden los siguientes objetivos:

- a.- Cumplir con la Recomendación 3 del GAFI relacionada a delitos fiscales que deben tipificarse como precedente del blanqueo de capitales, a fin de evitar entrar en listas discriminatorias.
- b.- Judicializar la evasión o defraudación fiscal, trasladando a la jurisdicción ordinaria penal las conductas típicas de defraudación de los tributos nacionales.
- c.- La necesidad de mejorar la recaudación.

Los antecedentes de esta ley dan cuenta de la conformación de una Mesa de Trabajo intersectorial, integrada, entre otros, por la Cámara de Comercio Industrias y Agricultura de Panamá (CCIAP), el Colegio Nacional de Abogados (CNA), el Consejo Nacional de la Empresa Privada (CONEP), la Asociación Bancaria de Panamá (ABP), la Asociación de Abogados Internacionales, el Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá (CCPAP), Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresa (APEDE), quienes analizaron, estudiaron y evaluaron el texto del proyecto de ley y presentaron un informe del cual vale destacar los siguientes aspectos, relacionados con el artículo 288-G:

- Se especifica el término "Tesoro Nacional" como el afectado, y no "Hacienda Nacional".
- Los años de prisión quedan de 2 a 4 años.
- Se especifican las conductas consideradas como defraudación fiscal, divididas en anomalías sustanciales en la contabilidad o registros contables

39

y el empleo de facturas falsas, siempre que representen un 20% de la base.

- No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en hechos ilícitos las opiniones, estudios o proyecciones hechas por profesionales. Tampoco se considera complicidad las alternativas de tributación.

La información que el Pleno consigna, en párrafos anteriores, da a conocer que la dinámica de aprobación de la ley, que contiene la norma impugnada constitucionalmente en esta oportunidad, se dio en un entorno de participación ciudadana a través de representantes de diferentes sectores de la economía y gremios profesionales. De hecho, de la lectura de las actas se constata que, además de las organizaciones que estuvieron representadas en la mesa de trabajo, a las sesiones de primer, segundo y tercer debate, asistieron otras.

A fin de resolver la discusión constitucional que se nos propone, el Pleno considera, que para llegar a una conclusión y guiar un estructurado razonamiento, se debe emprender el desarrollo de algunos puntos relevantes.

La función del derecho penal.

Un repaso de la evolución humana nos permite comprender que el Derecho, como conjunto de normas que rige la relación y vida en sociedad, surge de la necesidad de crear orden y procurar el respeto a la individualidad, pero también la garantía de lograr los fines comunes y colectivos.

Interesante resulta el planteamiento que Thomas Hobbes hace en su obra *Leviatán* (1651), al describir que el nacimiento del Estado es producto de una voluntad de la "comunidad política" (conformada por los seres

humanos en su faceta de "*animal político*" diferenciándolo de su faceta "*social*") que generaron un "*contrato entre individuos libres con capacidad para firmarlo*" (teoría contractualista). Bajo un prisma antropológico, Hobbes resalta que "*el temor*" es el elemento en que, con absoluta convicción, se fundamenta esta comunidad política para mantener dicho pacto vigente de no agresión. El temor a ser superado y desplazado por otros seres humanos más fuertes o más astutos. Se trata, según el filósofo inglés de *Malmesbury*, de una "*razón calculada*" porque, a pesar de la malicia humana y del "*instinto rapaz*" de los individuos, se ha comprendido que es mejor "*renunciar a su avidez natural de poseerlo todo*", producto de su inclinación egoísta, para permitir la convivencia.¹

Esta metáfora literaria permite tener presente la razón por la que los hombres, voluntariamente, se han avenido para vivir en sociedad, sometiéndose al imperio de la ley.

Así pues, el derecho existe por y para el ser humano; su fin es la defensa de los intereses de la vida en sociedad. Estos intereses son conocidos como bienes jurídicos. Ese interés no lo crea el derecho, sino que viene generado de la voluntad y sentimiento social que puede ir variando conforme evoluciona la vida. La necesidad crea la defensa de los intereses y para ello se elevan a la categoría de bien jurídicamente protegido.

Es natural de los seres humanos su deseo y fuerza por manifestarse libremente; sin embargo, esas aspiraciones colisionan entre sí, por lo que es necesario un orden de paz, la delimitación del entorno de acción y la definición de cuáles intereses se amparan y cuáles se rechazan, basado en la voluntad y bienestar general. Es decir, se requiere un contexto de paz

¹ HOBBS, Thomas. "Leviatán". México. FCE. 1940. Introducción. p. 3., Cit., por CORTINA, Adela. "Alianza y Contrato. Política, Ética y Religión. Editorial Trotta. 2014. Madrid, España. Páginas 15-18.

en un ambiente naturalmente de lucha. Por eso, se requiere de la coacción que doblega la inclinación a la satisfacción del interés particular.

Una de las manifestaciones de esta fuerza para imponer el orden y la paz social lo es el castigo a la desobediencia, la pena. He allí la razón del derecho penal como argumento del sistema coercitivo del Estado en nombre del bien común de sus ciudadanos.

La actividad financiera del Estado como contexto de derecho penal.

Desde la perspectiva filosófico jurídica con que se abordó el origen y fundamento del Derecho y del sistema penal en la sociedad, así como de haber descrito en su naturaleza, el deseo de satisfacción individual del ser humano, no resulta incomprensible que la lucha por la supremacía de algunos intereses con relación a otros tenga estadio también en el entorno del derecho financiero o derecho tributario, que es el ordenamiento normativo que regula todo lo relacionado con "las finanzas públicas".

El profesor uruguayo/panameño, Edison Gnazzo nos presenta la siguiente definición:

*"Las Finanzas Públicas o Hacienda Pública, es la disciplina que estudia las llamadas necesidades colectivas y el modo de satisfacerlas por parte del Estado. Ese objetivo se cumple a través de la "actividad financiera", que comprende la estructura y operación de los ingresos y gastos públicos y de los presupuestos gubernamentales como elemento consolidador de aquéllos. Los ingresos y gastos y presupuestos constituyen los fenómenos financieros y tienen un contenido complejo, que incluye especialmente aspectos políticos, económicos, jurídicos, administrativos y contables, todos ellos interrelacionados, lo que exige su conocimiento integral a fin de comprender cabalmente el comportamiento y efectos de tales fenómenos."*²

² GNAZZO, Edison. "Principios Fundamentales de Finanzas Públicas". Panamá. 1997. P.25

Vale anotar que, entre el Derecho Financiero o Fiscal y el Derecho Tributario existe una relación de género a especie, porque el primero cubre toda la actividad financiera del Estado como ingresos, gastos y presupuesto; en tanto que, el segundo sólo enmarca las relaciones que se generan a partir de los *tributos*. Estos últimos son las prestaciones de dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, obtiene o recauda para poder cumplir con sus fines y agregar valor y bienestar al país. Se clasifican en *impuestos, tasas y contribuciones especiales*. Los *impuestos* no tienen un uso o destino determinado; mientras que las *tasas* sí tienen asignado previamente el objetivo de su utilización que guarda relación con fortalecer justamente el servicio que sirve de hecho generador de su recaudación. En relación a las *contribuciones especiales*, se subdividen en *mejoras y seguridad social*. Las primeras se destinan a una obra en particular; las segundas se destinan a la financiación de servicios de previsión.

El delito tributario no aparece en el derecho nacional a partir de la Ley que contiene la norma demandada de inconstitucional en el presente proceso. Ya en el Código Fiscal se advertían conductas típicas en el desarrollo de este ámbito tributario y un procedimiento para juzgarlas de acuerdo a las normas del artículo 1311 y siguientes. La novedad es el tipo de sanción porque antes solo era pecuniaria. A nivel latinoamericano, desde que Chile lo estableció en 1967, ha ido evolucionando la independencia e identidad propia de las conductas delictivas que suceden en el marco de esta dinámica estatal, diferenciándolas de algunas que ya están en el catálogo de tipos en los códigos penales.

De la obligación tributaria como contexto de la Defraudación Fiscal

La obligación tributaria es la relación de derecho público que autoriza a un sujeto activo, denominado Estado, a exigirle a un sujeto pasivo, denominado contribuyente, el pago de una suma de dinero, como resultado de un hecho generador que obliga a declarar la base sobre la cual se calculará el impuesto a cancelar.

El Pleno considera necesario establecer qué es el "hecho generador" o "hecho imponible" de la obligación tributaria. En este sentido, la ley crea de forma abstracta la obligación de tributar. Al definir el tributo, la norma respectiva identifica de forma concreta cuál es la actividad de la que emana o que es la causa de la obligación de tributar. En el caso del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, el hecho generador es la obtención de una renta o ingreso; en el caso del impuesto de inmueble es la existencia o propiedad de un bien inmueble. No obstante, para poder cuantificar el monto del impuesto a pagar debe realizarse un acto de "determinación" o "liquidación" de la obligación tributaria.

A juicio del Pleno, esta etapa del ciclo tributario es supremamente importante tenerla en cuenta, porque explica la razón por la que el acto de "defraudación fiscal" debe ser castigado o sancionado.

En efecto, la determinación o liquidación del impuesto, en la mayoría de los casos, y especialmente respecto del impuesto sobre la renta, impuesto de inmueble e impuesto de transferencia de bienes muebles y servicios (ITBMS), depende de la información que suministre el contribuyente en su declaración (base real). Por tanto, lo que se le reclama es la omisión de hacerlo o el no hacerlo de forma veraz o completa.

Ahora bien, ¿qué es *defraudación fiscal*?. Para contestar esta pregunta debemos anotar que este concepto guarda relación con el de *Evasión Fiscal*.

El artículo 752 del Código Fiscal definía la Defraudación Fiscal bajo una metodología enumerativa de causas, incluyendo la Evasión también, a saber:

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

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

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 semidestruye, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad.

7.- El que sustituye 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 otro modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto.

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

...

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 inventivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.

11.- 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 1985.

12.- El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.

13.- El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12.

...”

De la lectura de esta norma del Código Fiscal queda claro cuáles son las conductas que pueden ser calificadas o catalogadas como “defraudación fiscal”.

Del Principio de Legalidad Penal o Principio “Nullun Crimen sine Lege Certa”.

El Principio de Legalidad Penal, también conocido con la famosa máxima creada por el criminalista, abogado y filósofo Paul Johann Anselm Ritter Von Feuerbach, “Nullun crimen, nulla poena sine lege praevia”, significa que nadie puede ser procesado ni condenado por un hecho que no esté previamente identificado o tipificado como delito en la ley penal y se entiende el principio de legalidad sustantiva en que nadie podrá ser sometido a medidas de seguridad si no están previstas en la legislación vigente al momento de la realización del hecho delictivo.

En su sentido más inclusivo, este principio incorpora: (a) el principio de irretroactividad de la ley penal (*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*); (b) la prohibición de la analogía (*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*); (c) **el principio de máxima taxatividad legal (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*)**; (d) el principio de reserva de ley (*nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*).³

Este principio constituye un límite del *ius puniendi* de los Estados, que garantiza que un acto solo sea penado en base a una ley que al momento de cometerse esté vigente, fuese suficientemente precisa y escrita, con una sanción suficientemente cierta.

³ ANTKOWIAK, Thomas. Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad. Ensayo en “Convención Americana de Derechos Humanos. Comentario. Konrad Adenauer Stiftung. Editorial Temis. Bogotá. 2014. p.256.

Vale traer a colación dos casos en que Panamá ha sido parte en la Corte Interamericana de Derecho Humanos y en los que se ha hecho un abordaje de este principio. Así pues, en la Sentencia de 23 de noviembre de 2010, Serie C, página No. 128, párrafo 183 *Caso Vélez Loor vs Panamá* y en la Sentencia de 2 de febrero de 2001, Serie C, página No. 72, párrafo 107 del *Caso Baena Ricardo vs Panamá*, dicho organismo de justicia internacional convencional señaló que *"...En un Estado de Derecho, los principios de legalidad e irretroactividad presiden la actuación de todos los órganos del Estado, en sus respectivas competencias, particularmente cuando viene al caso el ejercicio de su poder punitivo"*, continúa señalando este principio *"...que se encuentra en casi todas las constituciones americanas elaboradas desde finales del Siglo XVIII,...es consubstancial con la idea y el desarrollo en el mundo democrático"*.

En otro pronunciamiento, pero en el que no es parte nuestro país, contenido en la Sentencia de 2 de mayo de 2008, Serie C, página No. 177, párrafo 177, *Caso Kimel Vs Argentina*, la CIDH indicó que: *"la ambigüedad en la formulación de los tipos penales genera dudas y abre el campo al arbitrio de la autoridad, particularmente indeseable cuando se trata de establecer la responsabilidad penal de los individuos y sancionarla con penas que afectan severamente bienes fundamentales, como la vida o la libertad."*

El Pleno no encuentra dubitación en que efectivamente una redacción normativa de un tipo penal que no atienda los presupuestos del Principio de Legalidad constituye un vilipendio constitucional, toda vez que hace opaca y esconde la certeza y seguridad jurídica para los destinatarios de las leyes penales. No obstante, los argumentos que ofrece el activador constitucional no logran demostrar los señalamientos de

inconstitucionalidad cuya declaratoria se nos solicita, tal como lo revelaremos en lo subsiguiente.

En efecto, guarda pertinencia con la ocasión del presente estudio mencionar que esta Corporación de Justicia tuvo oportunidad de analizar un caso de Inconstitucionalidad en base a la violación del Principio de Legalidad. Se trata de la Sentencia de 18 de marzo de 1994 que decidió declarar inconstitucional el segundo inciso o párrafo del artículo 310 del texto del Código Penal vigente en aquella época, el cual señalaba: *"En la misma sanción incurrirá el que cometa actos violatorios de los derechos humanos reconocidos en convenios suscritos por Panamá"*.

Varios aspectos, consignados en la parte motiva de aquella decisión, resultan útiles para el razonamiento que nos corresponde desplegar en la actualidad. Uno de ellos coincide con el planteamiento del censor al decir que *"...para que la norma penal cumpla su cometido no sólo es necesario que se estructure de esta forma...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"*. Esta referencia la podemos extrapolar a las circunstancias que se están atendiendo 25 años después. En aquella época se juzgó que era amplísimo el alcance de dicha norma penal por lo abundante de la cantidad de "convenios suscritos por Panamá" en materia de derechos humanos. Y, haciéndose de la doctrina nacional, citando a Campo Elías Muñoz y Aura Emérita Guerra de Villalaz, se concluyó que, si bien se cumplía con el elemento de sanción de la norma penal, no se era fiel al elemento de "precepto".

Ahora bien, es criterio del Pleno, luego de ponderar la norma denunciada de inconstitucional hoy día, que ella sí cumple con ser clara, concreta, precisa e inequívoca. Además, del mismo contenido de la Sentencia de 1994 que comentamos, se extrae lo que es la doctrina de las "normas penales en blanco". Así pues, plantea el Fallo que estas normas no serán contrarias al Principio de Legalidad si es posible determinar dos cosas: "(1) encontrar con certeza la norma jurídica (legal o reglamentaria) a la que remite la norma penal en blanco para 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; (2) que la descripción que se haga de la conducta punible en la norma que complementa a la norma penal en blanco cumpla con las exigencias de claridad, concreción y precisión."

Antes de entrar a desarrollar el tema de la Norma Penal en Blanco, es oportuno mencionar que mediante Fallo de 2 de enero de 1997 el Pleno declaró que no era inconstitucional el Artículo 336 del Código Penal que contenía el tipo penal de Abuso de autoridad y extralimitación de funciones. Y más reciente, mediante Fallo de 30 de septiembre de 2015 el Pleno declaró cosa juzgada constitucional en una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 335 del Código Penal que contiene ahora el mismo tipo penal que atendió el fallo anterior.

De la Norma Penal en Blanco y el Artículo 288-G del Código Penal.

El jurista y autor chileno Enrique Cury define *la ley penal en blanco* como aquella que determina la sanción aplicable, describiendo solo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación

de la conducta punible o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente⁴.

La República de Panamá contempla este tipo de normas y su definición se asemeja a la referida por este autor, describiéndolas como normas penales en las que falta el precepto o presupuesto, y que contienen únicamente la sanción; 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 (MUÑOZ R. Campo Elías, GUERRA DE VILLALAZ, Aura E. Derecho Penal Panameño, parte general, Ediciones Panamá Viejo, Panamá, 1977. p. 117).

Mucho se cuestiona la promulgación de las normas penales en blanco, toda vez que, a primera vista, pareciese que las mismas contrarían el Principio de Legalidad o *Nullun crimen, nulla poena sine lege praevia* consagrado en nuestra Constitución Política; no obstante, la subsistencia de estos preceptos depende de su contexto y de su complemento con otras disposiciones que desarrollen la conducta.

En consecuencia, la ley penal en blanco, por sí misma, no viola ninguna garantía constitucional, siempre y cuando cumpla con las características que la definen y que aquellas normas que la complementan cumplan con las exigencias que debe llenar una norma que tipifica una conducta penalmente sancionable.

El Código Penal de Panamá recoge otras normas penales en blanco. Tal es el caso de las normas que guardan relación con el tipo penal de Abuso de Autoridad (Artículo 355); sobre Delitos contra el Medio Ambiente (Artículo 399); Ejercicio Ilegal de la Profesión (Artículo 381); algunos tipos

⁴ CURY, Enrique. La Ley Penal en Blanco. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1988. Pág. 38.

de Blanqueo de Capitales (Artículos 254 A, 257); Delitos contra el Derecho de Autor y Derechos Conexos (Artículo 262, 263, 264); Delitos contra los Derechos Colectivos de los Pueblos Indígenas y sus conocimientos tradicionales (Artículo 274); Lesiones Personales por Violencia de Género o Violencia Doméstica (Artículo 137, último párrafo), entre otros.

El estudio expuesto en párrafos anteriores deviene de la forma en la que ha sido estructurado el artículo 288-G del Código Penal, que pasamos a deslindar.

La norma penal impugnada en la presente demanda de inconstitucionalidad es el artículo 288-G del Código Penal, la cual conviene volver a transcribir:

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.

Considerando su texto y su contexto, la misma se ajusta a las características de una norma penal en blanco. Ello es así porque si la desglosamos encontramos lo siguiente:

- (a) En el primer párrafo se hace **una descripción general** de la conducta cuando se indica que *"quien en beneficio propio o de un tercero y con intención incurra en defraudación fiscal contra el Tesoro Nacional de la República de Panamá y afecte la correcta*

determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos correspondientes..."; con ello se establece el presupuesto general del tipo penal al que hace alusión la norma, constituyendo la "defraudación fiscal" en una conducta punible en nuestro ordenamiento jurídico penal. Cabe destacar que el acto de Defraudación Fiscal lleva implícitamente como víctima al Tesoro Nacional; es decir, no se trata de un acto o comportamiento de "defraudar" en términos generales. Además, su objetivo y resultado es "dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos correspondientes", tal cual lo comprende la teoría y doctrina en materia de derecho financiero o tributario.

- (b) Aunado a lo anterior, se establece como **condición de la conducta** penal que *"la pena prevista en el presente artículo solo será aplicable cuando el monto defraudado del tributo en un periodo fiscal sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/ 300,000.00.), sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo de la suma."*
- (c) Al final del primer párrafo se **establece la sanción** del tipo penal descrito estableciendo que *"...será sancionado con prisión de dos a cuatro años."*
- (d) Por último, se establece que *"la conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el Código de Procedimiento Tributario."*, con lo cual **se establece la Ley que le complementa.**

A partir de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, publicada en Gaceta Oficial No. 28714-B de 14 de febrero de 2019, la cual aprobó el Código de Procedimiento Tributario, la Defraudación Fiscal con efecto penal y la

Evasión Fiscal con efecto administrativo, se definen en el artículo 284 para el Impuesto sobre la Renta:

"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 violentando 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 de Ministerio Público bajo la configuración del delito de defraudación fiscal penal.

Se calificarán como evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal aquellos ilícitos tributarios en los que se haya utilizado intencionalmente medios fraudulentos para no pagar o pagar menos en impuesto sobre la renta y todas sus modalidades, entendiéndose por tales:

1.- Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o los registros establecidos por la ley.

Se consideran anomalías sustanciales:

a.- El incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad o los libros o los registros establecidos por la ley.

b.- Llevar dolosamente contabilidades distintas, que referidas a una misma actividad y ejercicio económico no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

c.- Llevar con falsedad los libros de contabilidad o los libros o registros establecidos por la ley, mediante la alteración de asientos, registros o importes, siempre que resulte en una alteración significativa de su responsabilidad tributaria, y mantener o llevar facturación falsa de sus operaciones comerciales.

d.- Destruir intencionalmente los registros contables obligatorios o dejarlos en estado de ilegibilidad.

Quando el ilícito tributario sea calificado como evasión fiscal administrativa competencia de la Administración Tributaria, se impondrá una multa de tres cuartas partes a tres veces el valor de los tributos dejados de pagar.

En todos los casos anteriores y las demás causales dispuestas en el Código Fiscal en donde se determine que el monto posible a defraudar sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/ 300,000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, la defraudación fiscal penal será considerada un delito común que será de competencia del Ministerio Público."

De la lectura de esta norma se desprenden varios aspectos relevantes para el estudio que ocupa nuestra atención y que merece que sean anotados desde este momento: (a) se diferencia la Defraudación Fiscal de la Evasión Fiscal, utilizando como elemento distintivo la cuantía del monto neto del fraude, tomando como tal la suma de 300 mil balboas como la frontera entre una conducta u otra; (b) se replican muchas de las causas de Defraudación Fiscal que se enumeraban en el artículo 752 del Código Fiscal; (c) lo anterior quiere decir que no es la Ley 70 de 2019 la que crea la figura de *defraudación fiscal*, porque ya existía en el Código Fiscal; por tanto, podía haber remitido a la conducta como tal recogida y descrita en dicha excerta legal; (d) el Código de Procedimiento Tributario, a través de esta norma, también hace referencia a la categorización de estas conductas a rango de delito y hace una remisión de competencia para perseguir dicho delito por el Ministerio Público; es decir, hay una interrelación e interconexión en la redacción de ambos cuerpos legales.

Cabe destacar que, el mismo modelo de estructuración y diseño de redacción es usado por el Órgano Legislativo para describir las conductas de defraudación fiscal penal y evasión fiscal administrativa a través del contenido de los artículos 285 para el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS) y 286 para el Impuesto de Inmueble, ambos del Código de Procedimiento Tributario adoptado mediante la Ley 76 de 13 de febrero de 2019.

El Pleno considera que no resulta ininteligible el formato o estilo con el que se presentan estas normas. Un ligero ejercicio mental produce comprensión sobre su lógica de redacción, en el sentido que se ha dedicado un artículo para distinguir el tratamiento para cada uno de estos tres impuestos (Renta, Inmueble e ITBM), como normas que

315

complementan el tipo descrito en el artículo 288-G del Código Penal. De allí que, la remisión que hace la norma señalada de inconstitucional en este proceso debe leerse de manera conjunta con estas tres del Código de Procedimiento Tributario, dependiendo de cuál sea el impuesto que se dice defraudado.

El razonamiento debería ser sencillo de parte del operador y de quien quiera interpretar. El primer paso sería determinar si se está ante alguna de las circunstancias que describe el artículo 284, 285 o 286 del Código de Procedimiento Tributario. El segundo paso sería evaluar el monto del fraude tributario para determinar si se queda en sede administrativa su juzgamiento o si se compulsa copia o remite a sede penal investigativa en el Ministerio Público. En otras palabras, la definición preliminar del monto parece ser el punto de inflexión para decidir y establecer competencia.

Para poner en perspectiva la gravedad del delito creado mediante la norma impugnada de inconstitucional, es importante tener presentes los siguientes cálculos:

a.- En el Impuesto sobre la renta debe existir una omisión u ocultamiento de ingresos por aproximadamente 1 millón de balboas para que alcance a superar el piso del monto que haría delictivo el suceso, a razón de 30 % de impuesto.

b.- En el Impuesto de Inmueble debe existir una omisión u ocultamiento del valor de la propiedad aproximadamente de más de 43 millones de balboas para inmuebles que constituyen vivienda familiar (0.7% de impuesto de excedente de 700 mil balboas); y, más de 30 millones para inmuebles que constituyen

segundas viviendas, o comercios o industriales o terrenos sin construcción (1% de impuesto excedente de 500 mil balboas)

c.- En el Impuesto de ITBMS se ha debido dejar de facturar 4.3 millones aproximadamente de ventas para que ello represente el monto que haría delictiva esta omisión, a razón de 7% de impuesto.

Nótese que las normas que complementan el artículo 288-G del Código Penal, tienen una especialidad. Una virtud que se le puede endilgar a las normas penales en blanco es que evitan la invalidez de la ley y su ágil actualización. Así pues, en la medida que evolucione el derecho financiero o tributario pudiera variar la concepción sobre "defraudación fiscal". Con la remisión o reenvío que hace la norma penal solo tendría que actualizarse la norma técnica, tomando en cuenta la constante evolución y la actividad legislativa que ello genera.

Para el Pleno es útil la técnica legislativa, incluso necesaria en algunas circunstancias, para desarrollar el derecho penal a otros marcos de regulación que se van originando paulatinamente en la sociedad. De hecho, como se comentó, no es el único tipo penal redactado en nuestro Código Penal con ese método o estilo.

En consecuencia, podemos concluir que estas normas del Código de Procedimiento Tributario cierran el blanco del artículo 288-G del Código Penal y demarcan su conceptualización genérica, madurando el sentido y orientación de la conducta típica concebida.

Sintetizando lo desarrollado hasta aquí, el Pleno encuentra que la norma protestada constitucionalmente, contrario a lo argumentado por el precursor del presente proceso, sí es clara, concreta, precisa e inequívoca. Su estilo legislativo se agrupa en la categoría de "norma penal en blanco",

367

las cuales no son inconstitucionales *per se*, y cumplen con el Principio de Legalidad cuando reúnen algunos presupuestos.

Estos presupuestos consisten, como ya se anotó, en que de su texto se ubica: (a) una descripción general del comportamiento prohibido (defraudación fiscal); (b) una condición especial (monto de 300 mil balboas mínimos resultado del fraude); (c) la sanción (prisión de 2 a 4 años); la identificación y remisión a la norma complementaria (artículos 284, 285 y 286 del Código de Procedimiento Tributario, según se trate de defraudación del impuesto sobre la renta, impuesto de inmueble o impuesto de ITBMS, respectivamente).

En cuanto a las normas que complementan el tipo penal descrito en el artículo 288-G del Código Penal, estas están estructuradas de manera independiente con relación a la categoría de impuestos y describen específicamente cuáles son las conductas que se consideran defraudación fiscal penal y evasión fiscal administrativa, diferenciándose una de otra por el monto neto del resultado del comportamiento de deslealtad tributaria.

Resta ponderar el argumento de los "dos momentos" a que alude el demandante, en su memorial de demanda, como generadores del vicio de inconstitucionalidad. El primero guarda relación con la promulgación diferida o posterior del Código de Procedimiento Tributario con relación a la norma del Código Penal impugnada de inconstitucional. El segundo consiste en que la norma demandada se refiere al término *tributos*, que es genérico porque incluye a los impuestos, tasas y contribuciones.

En cuanto al primer "momento", cuestiona el accionante constitucional que el artículo 288-G del Código Penal que consta en la Ley 70 de 2019, fue promulgado mediante la Gaceta Oficial No. 28705-A de 1 de febrero de 2019, mientras que el Código de Procedimiento Tributario,

que contiene las normas complementarias al precepto penal impugnado, fueron promulgadas posteriormente en la Gaceta Oficial No. 28714-B de 14 de febrero de 2019, por medio de la Ley 76 de 2019. Por lo tanto, a juicio del demandante, el artículo 288-G nació con un vicio de inconstitucionalidad.

Sobre el particular, debemos manifestar que, como ya se apuntó, no es la Ley 76 de 2019 (Código de Procedimiento Tributario) la que hizo nacer la figura de "defraudación fiscal", pues este comportamiento con anterioridad se encontraba previsto en el Código Fiscal, el cual contenía normas sustantivas y procesales en materia tributaria y financiera. A la vez, esta conducta estaba sancionada desde el Código Fiscal, pero no con pena de privación de libertad, lo cual es introducido en el Código Penal como una novedad.

Este argumento impugnativo requiere de un análisis bajo principios de los efectos de la ley en el tiempo. Es así que, la Constitución Política, en el artículo 173, establece que la ley, luego de su sanción (firma del Ejecutivo), "*...comenzará a regir desde su promulgación...*", entendiendo como promulgación su publicación en Gaceta Oficial. En este mismo orden de ideas, el artículo 46 de la Constitución Política señala que "*las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público e interés social...en materia criminal la ley más favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad...*".

Lo anterior quiere decir que se deberá juzgar conforme al Código Fiscal, cualquier comportamiento de defraudación fiscal acontecido antes del día 13 de febrero de 2019, que es la fecha en que se publicó en Gaceta Oficial la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, que adopta el Código de Procedimiento Tributario y que define la defraudación fiscal en los artículos

284, 285 y 286, según la clase de impuestos, que son las normas complementarias a las que hace reenvío el artículo 288-G del Código Penal. Todos los comportamientos que se recriminen sobre defraudación fiscal, ocurridos después del 13 de febrero de 2019 deberán ser juzgados de acuerdo al Código Penal y el procedimiento previsto en el Código Procesal Penal.

En consecuencia, solo se pueden procesar y juzgar los hechos sancionados por una norma penal en blanco si han sido ejecutados con posterioridad a la promulgación correspondiente de la ley complementaria.

En cuanto a que el concepto de tributos sea general y contemple, además de los impuestos, las tasas y contribuciones que no parecen ser un ambiente para un comportamiento de defraudación fiscal, tal vez porque la determinación (declaración) no se genera del contribuyente, el Pleno no converge con lo planteado por el demandante. Se trata de un tema de conceptualización que, en base a lo esbozado en esta decisión, se releva de trascendencia y eficacia para derrumbar algunos principios que debe tomar en cuenta el Pleno cuando interpreta la Constitución en sede de proceso de inconstitucionalidad, como lo son el Principio de Evidencia, el de Prudencia y de Presunción de constitucionalidad.

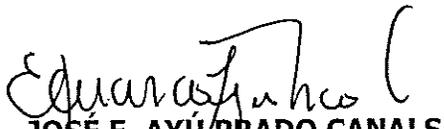
Como corolario de todo lo razonado, ponderado y motivado anteriormente, esta Corporación de Justicia concluye que el artículo 288-G del Código Penal, introducido a la legislación mediante la Ley 70 de 31 de enero de 2019, no contraviene el artículo 9 de la Convención Americana de los Derechos Humanos ni el artículo 31 de la Constitución Política, ni alguna otra disposición de la Carta Fundamental.

En mérito de lo antes expuesto, el **Pleno de la Corte Suprema de Justicia**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad

de la Ley, **DECLARA QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** el artículo 288-G del Código Penal.

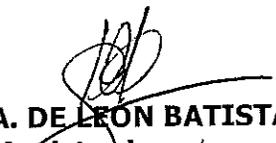
Notifíquese y Publíquese en Gaceta Oficial.


OLMEDO ARROCHA OSORIO
Magistrado


JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS
Magistrado

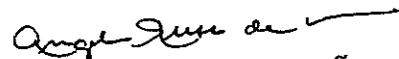

CECILIO CEDALISE RIQUELME
Magistrado

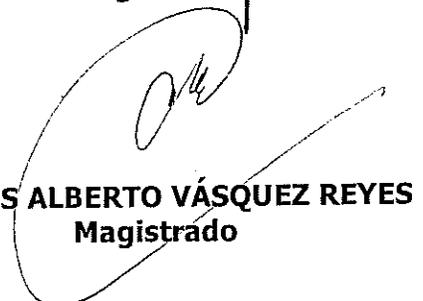

MARIBEL CORNEJO BATISTA
Magistrada


HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA
Magistrado *voto Explicativo*

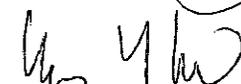

LUIS RAMÓN FÁBRIGA S.
Magistrado


MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS
Magistrada


ANGELA RUSSO DE CEDEÑO
Magistrada


CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
Magistrado

VOTO EXPLICATIVO


YANIXSA Y. YUEN
Secretaria General

Dalis.-
Exp.677-19

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPLENTE DE JUSTICIA
En Panamá a los 3 días del mes de agosto
de 20 20 a las 8:37 de la mañana
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.


Firma del Notificado
Procurador de la Administración

370

Exp N°677-19 ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTA POR EL LICENCIADO PUBLICO RICARDO CORTÉS, CONTRA EL ARTÍCULO 288-G DEL CÓDIGO PENAL.

Voto Explicativo del Magistrado Hernán A. De León Batista

Tal y como se colige del enunciado que precede, me encuentro de acuerdo tanto con el análisis como con la decisión proferida. No obstante, considero que adicional a lo desarrollado en este fallo, resulta viable exponer los siguientes aportes sobre el tema.

La norma impugnada es el artículo 288 G del Código Penal, el cual, en su último párrafo refiere o remite al Código de Procedimiento Tributario, mismo que se señala fue aprobado y entrado en vigencia posterior a la existencia jurídica del artículo penal antes mencionado.

A juicio del recurrente, esta última circunstancia vulnera el artículo 31 de la Constitución Política, el cual establece el principio de legalidad en materia penal.

Teniendo presente estos aspectos y, en virtud de lo que plantea tanto la norma cuestionada en su último párrafo como lo indicado por el actor, la discusión se centra principalmente en las denominadas leyes penales en blancos y su consecuencia respecto a la Constitución Política. Estas normas, en términos muy generales, son aquellas que si bien establecen una pena, no así los supuestos de hecho o de la conducta que se sanciona, para lo cual, remiten a otra disposición que puede ser tanto de igual rango, como de menor jerarquía.

Ante este panorama, la duda que surge es si esta ley penal en blanco, por el solo hecho de serla, resulta inconstitucional o, si todas las normas penales en blanco son inconstitucionales?

Para responder a tales preguntas, es necesario, en virtud de la norma constitucional invocada como contravenida (artículo 31 de la Constitución Política), determinar si la misma incumple con los presupuestos del principio de legalidad penal, el cual, como bien advierte el recurrente, entre otros aspectos implica que la norma deba “contener una descripción de las conductas punibles en términos

claros, concretos, precisos e inequívocos”, “claridad y precisión en las conductas”; es decir, a palabras propias, describir la conducta o el supuesto de hecho que se sanciona, buscando certeza y determinación del hecho. Por ello, habrá que verificar si la ley penal en blanco ante la que nos encontramos, cumple con estos presupuestos o no. Por tanto, y contrario a lo que indica el actor a foja 69, sí es necesario referirnos, estudiar y analizar las leyes penales en blanco, dada las diversas disyuntivas o problemas jurídicos que encierra.

Para tales efectos, hay que considerar además de los elementos del principio de legalidad, si todas las leyes penales en blanco son iguales. En efecto no lo son, y según algunos criterios de la doctrina, tenemos que hay normas penales en blanco impropias, propias y abiertas. Siendo las primeras, aquellas que remiten a una norma de similar jerarquía, las propias las que envían a disposiciones de menor jerarquía, y las abiertas, donde el complemento se deja al arbitrio y criterio del juzgador; lo que incluso podría conllevar a la vulneración del principio de separación de funciones, toda vez que el juez haría las veces del legislador al establecer qué o cuál es el supuesto de hecho.

Bajo esta premisa, podríamos decir que el artículo 288 G del Código Penal es una norma penal impropia, considerando la jerarquía de la norma a la que remite, es decir, el Código de Procedimiento Tributario. No obstante, y bajo los argumentos en que el actor sustenta su pretensión de inconstitucionalidad, es decir, que la norma a la que remite no había sido promulgada ni entrado en vigencia, podría pensarse que es una norma penal en blanco abierta, porque al no existir en ese momento el Código de Procedimiento Tributario, no había a dónde remitirse ni cómo complementar el artículo 288 G del Código Penal, pareciendo quedar la solución de esa “insuficiencia” en cabeza, criterio y arbitrio del juez.

Sin embargo, al analizar el contenido del artículo 288 G del Código Penal con los elementos del principio de legalidad penal, soy del criterio que nos encontramos frente a una norma penal en blanco impropia que no vulnera el artículo 31 de la Constitución Política.

372

Esto es así, porque al dar lectura al primer párrafo del artículo 288 G del Código Penal, se lee claramente que señala: “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 mi juicio, no queda duda que con esta redacción se describe y determina la conducta punible o el supuesto de hecho. Incluso, esta redacción se asemeja a muchas otras que recoge el Código Penal. La norma define el sujeto activo y su conducta, al sujeto pasivo y el perjuicio que sufre, así como la conducta sancionada, aludiendo para ello a la defraudación con el fin de dejar de pagar tributos. Por tanto, no puede decirse que nos encontramos frente a una total y absoluta ausencia o descripción de la conducta sancionada, sino, que en caso tal, lo establecido en el último párrafo del artículo 288 G del Código Penal remite a aspectos complementarios de la conducta descrita en el primer párrafo, para definir aún más qué es defraudación fiscal.

Incluso, llama la atención que el propio artículo atacado, reconoce en su último párrafo que sí estamos frente a una conducta penal establecida o identificada, cuando indica: “La conducta penal incluida en este artículo...”.

Queda claro entonces, que el tema de las normas penales en blanco es abarcador y amplio y, por ello, merece un análisis profundo respecto a su impacto respecto a la Constitución Política. Por tanto, y considerando importante estos planteamientos, los dejo consignados de esta forma.

Fecha ut supra.


MAG. HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA.

Licda. Yanixsa y. Yuen
Secretaria General

373

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR EL LICENCIADO PUBLICO RICARDO CORTÉS C., ACTUANDO EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACIÓN PARA QUE SE DECLARE INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 288-G DEL CÓDIGO PENAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY 70 DE 31 DE ENERO DE 2019.

VOTO EXPLICATIVO DE LA MAGISTRADA ANGELA RUSSO DE CEDEÑO

Respetuosamente, debo manifestar que comparto la decisión adoptada por el Pleno de esta Corporación de Justicia, que DECLARA QUE NO ES INCONSTITUCIONAL el artículo 288-G del Código Penal, sin embargo difiero de las siguientes consideraciones que cito:

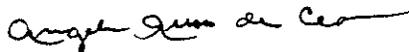
“Lo anterior quiere decir que se deberá juzgar conforme al Código Fiscal, cualquier comportamiento de defraudación fiscal acontecido antes del día 13 de febrero de 2019, que es la fecha en que se publicó en Gaceta Oficial la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, que adopta el Código de Procedimiento Tributario y que define la defraudación fiscal en los artículos 284, 285 y 286, según la clase de impuestos, que son las normas complementarias a las que hace reenvío el artículo 288-G del Código Penal. Todos los comportamientos que se recriminen sobre defraudación fiscal, ocurridos después del 13 de febrero de 2019 deberán ser juzgados de acuerdo al Código Penal y el procedimiento previsto en el Código Procesal Penal”. (Cfr. fs. 29-30) (lo subrayado es nuestro)

Al respecto, debe tenerse que la Ley N°76 de 13 de febrero de 2019 fue publicada en la Gaceta Oficial N°28714-B el 14 de febrero de 2019 y dispuso en el artículo 392: “*Vigencia. Este Código comenzará a regir el 1 de enero de 2020, salvo el artículo 65, el numeral 3 del artículo 88, los artículos 127, 128, 208, 259, 262, 273, 284, 285, 286, 287 y 288 y el numeral 11 del artículo 324, que entrarán en vigencia a los tres meses de su promulgación*”. (lo resaltado es nuestro)

Del precepto legal transcrito se constata que los artículos 284, 285 y 286 del Código de Procedimiento Tributario, normas a las cuales el artículo 288-G del Código Penal hace el reenvío, tienen vigencia a partir del 14 de mayo de 2019, es decir, tres meses después de su promulgación que fue el 14 de febrero de 2019, por lo tanto, las consideraciones expuestas a fojas 29-30 antes referidas, resultan incongruentes con lo establecido en el artículo 392 de la Ley N°76 de 13 de febrero de 2019.

Por los motivos explicados, presento VOTO EXPLICATIVO.

Fecha ut supra.



ANGELA RUSSO DE CEDEÑO
MAGISTRADA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA



YANIXSA Y. YUEN
SECRETARIA GENERAL