

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

2

OCTUBRE 2017



CIAT

Breve Análisis del Ilícito Tributario en Panamá y su Confronte con el Derecho de 14 Países de América, Asia y Europa

Carlos María Folco



Breve análisis del Ilícito Tributario en Panamá y su Confronte con el Derecho de 14 Países de América, Asia y Europa

Carlos María Folco



PANAMÁ, OCTUBRE
2017

El presente informe ha sido elaborado con la imprescindible colaboración del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Dirección General de Ingresos (DGI) de la República de Panamá; el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Department of Inland Revenue – Ministry of Finance – Bahamas. Agradecemos los valiosos comentarios de Raúl Gasteazoro, Publio Cortés, Javier Mitre, Martín Barciela, Leonardo Costa, Gonzalo Arias y Alberto Barreix.

Breve análisis del ilícito tributario en Panamá y su confronte con el derecho de 14 países de América, Asia y Europa

© 2017 Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

© 2017 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISSN: 2219-780X

Las opiniones expresadas en esta publicación son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

Se prohíbe el uso comercial no autorizado de los documentos del Banco, y tal podría castigarse de conformidad con las políticas del Banco y/o las legislaciones aplicables.

Contenido

RESUMEN	6
1 La Defraudación Tributaria y el Iter Jurídico de Falta Administrativa a Delito	7
2 Inclusión del Delito de Defraudación Tributaria en el Código Penal	9
3 Ubicación Sistemática en el Código Penal	10
4 Bien Jurídico Tutelado	10
5 El Tipo Objetivo de Defraudación Tributaria	11
6 El Tipo Subjetivo de Defraudación Tributaria	11
7 Delito Especial Propio	12
8 El “Extraneus” en la Defraudación Tributaria	12
9 La Condición Objetiva de Punibilidad	12
10 Atenuante Cualificada por Regularización Extemporánea	13
11 La Regularización Tributaria como Excusa Absolutoria o de Levantamiento de la Pena	14
12. Tribunales Competentes en lo Penal Tributario	16
13 Defraudación Fiscal y Lavado de Dinero	17
Anexo I	19
Anexo II	30

RESUMEN

Se analizó detenidamente el delito de defraudación tributaria en sus aspectos constitutivos (el dolo como elemento subjetivo, el ardid o engaño y el perjuicio fiscal) y su evolución en los sistemas jurídicos contemporáneos como figura penal que protege la Hacienda Pública, entendida ésta desde el doble contenido de la actividad financiera del Estado, es decir, la obtención de recursos y la capacidad de realización del gasto público, ponderándose además la viabilidad del delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales, caso en el cual se impuso una categórica respuesta afirmativa.

Para legislación panameña, la defraudación fiscal constituye una mera “falta administrativa” y, por ende, susceptible solo de ser sancionada con pena de índole administrativa, lo cual no resulta acorde con las modernas corrientes doctrinarias y legislativas que predominan con claridad meridiana en el Derecho Penal Tributario comparado.

1 La Defraudación Tributaria y el Iter Jurídico de Falta Administrativa a Delito

En diversos países -de manera tradicional- la figura de la defraudación tributaria se ha ubicado sistemáticamente en los Códigos Fiscales, reservándose así a la Administración fiscal la facultad de ponderar la conducta fiscal de los contribuyentes y -en su caso- aplicar las sanciones correspondientes.

Panamá aún mantiene esta característica, toda vez que la defraudación fiscal encuentra su acomodo específico en el Código Fiscal, el cual prevé una serie de elementos configurativos de tal conducta, particularizados según sea el impuesto evadido, lo cual se grafica en el siguiente **cuadro 1**:

Cuadro 1

Figuras de Defraudación tributaria contenidas en el Código Fiscal de la República de Panamá	
Artículo 752	Impuesto sobre la Renta
Artículo 797	Impuesto de Inmuebles
Artículo 812	Impuesto de Naves
Artículo 946. Parágrafo	Impuesto de timbre
Artículo 1021	Impuesto de seguros
Artículo 1057-LL	Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo
Artículo 1057-V. Parágrafo 20	El impuesto de traslado de bienes materiales y servicios (ITBMS)
Artículo 762-Ñ. (según artículo 14, ley 52/2012)	Uso indebido de beneficios establecidos en disposiciones de tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigor

Por lo tanto, la defraudación fiscal constituye en el sistema jurídico panameño una mera “falta administrativa” y, por ende, susceptible solo de ser sancionada con pena de índole administrativa. Lógicamente, enmarcada en un procedimiento que reviste tal carácter, es decir, administrativo sancionador.

1 En una mayor profundización, véase ANEXO I.-, el cual ha sido confeccionado sobre la base de la compilación practicada por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Dirección General de Ingresos (DGI) de la República de Panamá.

Sin embargo, en la actualidad, el derecho penal comparado exhibe una mayor y constante intervención punitiva frente a graves conductas tributarias disvaliosas, figurando en dicho confornte el llamado “delito fiscal” o “defraudación tributaria”, caracterizado por tratarse de comportamientos punibles debido a que atentan contra la Hacienda Pública mediante maniobras encaminadas a impedir o dificultar la actividad fiscalizadora, el control y percepción en materia tributaria, a perturbar el control o destino del gasto público, provocando un entorpecimiento en el cumplimiento normal de las prestaciones esenciales del Estado y en la redistribución de sus ingresos entre amplios sectores de la población.

Así, en general, quedan delimitados dos campos claramente diferenciados al mantener como faltas administrativas ciertas conductas defraudatorias de menor cuantía y mediante el establecimiento de las denominadas “condiciones objetivas de punibilidad” se tipificó el delito doloso de defraudación tributaria por encima de dichas cantidades, reservando entonces la persecución penal para los grandes delincuentes porque son quienes afectan en mayor medida el bien jurídico tutelado (Hacienda Pública) y por ello resultan merecedores de un mayor reproche punitivo.

Es una verdad de perogrullo que la defraudación tributaria resulta un delito sin gran raigambre en muchos países, pero no es menos cierto que las legislaciones nacionales lo siguen incorporando de manera constante.

Así, por ejemplo, el pasado 13 de julio del corriente año el “Consell General” de Andorra ha aprobado por unanimidad la modificación de la ley del Código Penal para introducir por primera vez en este país el delito fiscal a partir de los 75.000 euros y se incorpora un tipo agravado cuando el importe defraudado supere los 150.000 euros, al tiempo que se fija en 10 años el plazo de prescripción.

El umbral cuantitativo refiere a la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones indebidamente obtenido. Pero además de superar dicha cifra, en ambos casos (defraudación simple y agravada) el monto debe representar, al menos, un 5% de la cuota tributaria exigible.

La legislación de Andorra expresamente prevé que los importes deben entenderse referido a cada uno de los tributos. Tratándose de tributos, retenciones, beneficios fiscales, excepciones, desgravaciones o devoluciones periódicas o de declaración periódica, el importe señalado debe entenderse referido a cada período impositivo o de declaración y, si es inferior a doce meses o aquellos no son periódicos o de declaración periódica, al importe defraudado en un año natural (Llei 15/2017, del 13 de juliol, qualificada de modificació de la Llei 9/2005, del 21 de febrer, qualificada del Codi penal).

Deviene oportuno señalar que, con la tipificación del delito fiscal, Andorra cumple con una de las recomendaciones más significativas de las últimas evaluaciones del “Committee of Experts on the Evaluation of Anti-Money Laundering and the Financing of Terrorism” (Moneyval).

En este último aspecto es de hacer notar que hoy prevalece en el contexto internacional, una clara política criminal que tiende a incluir el delito fiscal como delito previo o precedente del lavado de dinero, lo cual podemos advertir en el siguiente **cuadro2**:

2 En una mayor profundización, véase ANEXO II.-, el cual ha sido confeccionado sobre la base de la compilación normativa e informes del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF); Dirección General de Ingresos (DGI) de la República de Panamá; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); el Department of Inland Revenue – Ministry of Finance – Bahamas y base de datos propios.

Cuadro 2

PAÍS	TIPIFICA DELITO FISCAL	DELITO PRECEDENTE LAVADO DE ACTIVOS
ARGENTINA	SI	SI
BAHAMAS	NO	NO
CHILE	SI	SI
COLOMBIA	SI	SI
ESPAÑA	SI	SI
GRECIA	SI	SI
HOLANDA	SI	SI
HONG KONG	SI	SI
IRLANDA	SI	SI
LUXEMBURGO	SI	SI
MEXICO	SI	SI
SINGAPUR	SI	SI
SUIZA	SI	SI
URUGUAY	SI	NO

2 Inclusión del Delito de Defraudación Tributaria en el Código Penal

Los sistemas jurídicos comparados regulan el delito de “defraudación tributaria” (Steuerhinterziehung), conocido en varias legislaciones nacionales bajo el rotulo de “delito fiscal”; “fraude fiscal” o “evasión fiscal”, a través de una Ley Especial (v.gr. Arts. 1° y 2° Ley N° 24.769 y mod. Argentina); en el Código Tributario (v.gr. Art. 116 Código Orgánico Tributario de Venezuela) o bien en el propio Código Penal (Arts. 305 y ss. Código Penal de España).

Entendemos que esta última opción es la que resulta aconsejable, dado que se reúnen en un solo cuerpo normativo y de forma sistemática, todo el repertorio de figuras delictuales, evitando la dispersión de normas penales en leyes especiales y potenciando así la certeza jurídica, considerado éste como uno de los límites precisos al ejercicio de la potestad punitiva estatal.

Por lo demás, es dable recordar que la inclusión de determinados delitos en leyes especiales ha materializado muchas veces, la intención de sustraer los mismos de los principios aplicables en materia de Derecho Penal común.

La inclusión del delito de defraudación tributaria en el Código Penal responde en esencia al principio inspirador de la añeja codificación del siglo pasado, esto es, someter de manera unificada y sistemática las diversas figuras delictuales a las reglas del Derecho penal liberal.

Se postula desde ya y todo evento, el establecimiento normativo de las llamadas “condiciones objetivas de punibilidad” de manera tal que solamente se incorporen al Código Penal ciertas conductas punibles que, por el quantum del tributo defraudado, revistan la entidad suficiente para afectar el orden económico y financiero.

Por el contrario, aquellas conductas defraudatorias que causaren un perjuicio fiscal menor a la referida condición objetiva de punibilidad, habrán de quedar reguladas en el Código Fiscal, el cual establece las facultades o poderes normativos, jurisdiccionales y sancionadores de la Administración tributaria y las respectivas vías impugnatorias.

3 Ubicación Sistemática en el Código Penal

Entendemos que, por su propia naturaleza, el delito de defraudación tributaria debe ser incluido en el Libro Segundo – Título VII – “**Delitos contra el Orden Económico**”, incorporándose un nuevo Capítulo bajo el epígrafe “**Delitos contra la Hacienda Pública**”.

4 Bien Jurídico Tutelado

El “**bien jurídico tutelado**” es todo interés protegido por la ley penal en merito a ser considerado substancialmente valioso por el legislador. Esta determinación se hace absolutamente insoslayable por la importante función que cumple, ya que –como enseña Maurach- no es posible interpretar ni conocer la ley penal sin acudir al mismo.

En la figura bajo análisis, el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, en cuanto la defraudación tributaria se concreta en un perjuicio fiscal, es decir, el menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria que sufre el Erario Público, de manera objetiva como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del sujeto obligado.

Si bien es cierto que se busca proteger de inmediato el patrimonio de la Hacienda Pública centrado en la normal y eficiente percepción de la renta pública, es menester señalar que ello no implica una sinonimia con concepciones patrimonialista puras, sino que además abarca en su razonable extensión la tutela penal de la potestad estadual de implementar políticas financieras y fiscales para promover la equidad y el desarrollo humano.

En síntesis, se protege el doble contenido de la actividad financiera del Estado: la obtención de recursos y la capacidad de realización del gasto público.

La nueva dogmática penal, respetando los principios garantistas, se alista en esta concepción en aras a los intereses predominantes de las sociedades actuales. Por ello, proteger la Hacienda Pública significa tutelares intereses supraindividuales.

Precisamente, el bien jurídico del delito de “**defraudación tributaria**” encuentra su base constitucional implícitamente en el propio preámbulo de la Constitución Política de la República de Panamá, en cuanto establece como fin supremo el de promover la “**justicia social**” y el “**bienestar general**”, en conjunción con el Art. 159 Numeral 10 en cuanto faculta a la Asamblea Nacional para que en ejercicio de la función legislativa proceda a “**Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos**” dejando así sentada la finalidad pública de los tributos; el Art. 264 en cuanto refiere a la ponderación de la “**capacidad económica**” de los contribuyentes, y el principio universal de justicia tributaria, integrado a su vez por los principios de generalidad, igualdad y uniformidad.

Ello revela por si solo que este bien jurídico es merecedor de mayor tutela que la administrativa, resultando por ende digno de protección penal.

Finalmente, cabe señalar al respecto que el Código Penal de Panamá en su artículo 2° establece que: “... solo se tipifican aquellas conductas y comportamientos cuya incriminación resulten indispensables para la protección de los bienes jurídicos tutelados y los valores significativos de la sociedad y de acuerdo con la política criminal del Estado”.

5 El Tipo Objetivo de Defraudación Tributaria

El tipo objetivo de la defraudación tributaria deberá contener claramente las características de la acción u omisión prohibida y del resultado o perjuicio fiscal.

La conducta sancionable penalmente debe ser aquella dolosamente orientada al no pago del tributo en su justa medida, empleando a tal fin cualquier ardid o engaño para inducir a error a la Administración tributaria, aparentando como cierto o verdadero aquello que es absolutamente falso u obtener fraudulentamente exoneración, devolución o disfrute de beneficios fiscales indebidos.

El resultado, lógicamente, es el perjuicio fiscal, o sea el daño efectivamente causado al Erario Público. Se traduce en una condición objetiva de punibilidad toda vez que para resultar punible como delito de defraudación fiscal la cuantía del tributo defraudado deberá supera una determinada cantidad.

Se acompaña como “ANEXO I” el tipo penal adoptado por diversos países tanto de la región como aquellos otros que ofrecen servicios financieros similares a los de Panamá, en un muestreo que pretende ser representativo.

6 El Tipo Subjetivo de Defraudación Tributaria

La defraudación tributaria es un delito de carácter doloso, es decir, se exige la existencia una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar el pago de la obligación tributaria, esto es, el ánimo defraudatorio, entendido como la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber.

Por ello resulta conveniente que el tipo penal incluya la expresión “defraudare”, en base a la cual solamente resultaran punibles la acción u omisión dolosa.

Partiendo de tales premisas, la comisión culposa o negligente no resulta punible penalmente.

Ello por cuanto no se pretende instaurar la prisión por deudas, abolida por el Art. 7° numeral 7 del “Pacto de San José de Costa Rica”, adoptado por la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos el 22 de noviembre de 1969 y ratificado por Panamá, ni castigar a quien no puede cumplir con sus obligaciones tributarias, sino solo al que deliberadamente pretende sustraerse de hacerlo pudiendo oblar los montos a su cargo.

7 Delito Especial Propio

En contraposición a los delitos comunes (Jedermannsdelikte), en los que cualquier persona puede ser autor, tratándose de delitos especiales (Sonderdelikte), el tipo penal circunscribe el círculo de la autoría solamente a determinados sujetos (“intrañeus”), en cuanto exige que los mismos reúnan ciertas cualidades.

Ello hace que concurra solamente sobre ciertas personas, en el caso, sobre los sujetos obligados tributarios (contribuyentes).

Asimismo, como delito especial, integran la categoría de los delitos “**propios**”, por cuanto la cualidad del autor fundamenta el injusto penal. No existe un tipo penal común equivalente que podría resultar aplicable cuando el sujeto no reune la cualidad exigida en el tipo especial.

8 El “Extraneus” en la Defraudación Tributaria

La defraudación tributaria suscita el problema jurídico de la determinación y calificación de la conducta del “**extraneus**” y su probable participación en el delito.

En este sentido, se abre camino una teoría diferenciadora, adoptada en la mayoría de los sistemas penales de corte europeo-continental (v.gr. Alemania, España, Suiza, Argentina, Perú), bajo la cual debe distinguirse entre “**autores**” y “**partícipes**”.

El extraneus que intervenga en la ejecución del ilícito deberá ser considerado partícipe del delito (Art. 44 y ss. Cód. Penal Panamá), toda vez que no podrá ser sancionado a título de autor o coautor del mismo (Art. 43 Cód. Penal Panamá).

Generalmente, la participación más frecuente en la comisión de delitos tributarios está dada por las figuras del testaferro, hombre de paja o personas interpuestas y el asesor fiscal.

9 La Condición Objetiva de Punibilidad

Queda visto que el espíritu de la ley incorporando el delito de defraudación tributaria al Código Penal es sancionar a los grandes defraudadores.

Por lo demás, ello es coherente con el claro mandato del Artículo 3° del Código Penal panameño, pues la jurisdicción penal “**solo debe intervenir cuando no es posible utilizar otros mecanismos de control social. Se instituye el principio de su mínima aplicación**”. No resulta ocioso recordar que estamos frente a un delito de daño.

En concordancia con ello, se destaca la conveniencia de establecer “**condiciones de punibilidad**” lo suficientemente altas, a efectos que la actividad coercitiva del Estado opere sobre tales bases.

Las referidas condiciones resultan ser circunstancias objetivas las que, por razones de estricta utilidad en relación con el bien jurídico tutelado, restringen o condicionan la imposición de la pena o la extensión de la misma;

La utilidad referida obedece a una necesidad político criminal que el legislador ha considerado pertinente exigir.

Sin embargo, la doctrina y jurisprudencia no son pacíficas al momento de determinar la naturaleza jurídica del umbral cuantitativo cuando la ley no la define (v.gr. España y Argentina).

Así, una corriente del sector doctrinal lo considera como una condición objetiva de punibilidad, mientras que otro sector entiende que se trata de un elemento del tipo.

La primera tesis entonces la considera como una “**condición objetiva de punibilidad**”, toda vez que si no se alcanza o supera la cuantía citada no puede castigarse como delito la defraudación tributaria, lo cual significa que no debe ser abarcada por el dolo, y que son sólo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije un quantum defraudatorio u otro para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa (Muñoz Conde en España; Chiara Diaz en Argentina).

Por el contrario, la segunda opinión doctrinal sostiene que la cuantía defraudada es un elemento del tipo (Basigalupo, Bajo en España), es decir, el resultado típico debe ser abarcado por el dolo del autor y el error sobre la cuantía defraudada supone un error de tipo, que excluye el dolo y por lo tanto la tipicidad (v.gr. STS de 9 de marzo de 1993, 539/2003, de 30 de abril).

A efectos de evitar estas controversias, el propio texto legal debería incluir en el articulado respectivo, un artículo que prevea lo siguiente:

“Establécese como **condición objetiva de punibilidad**, a los efectos de la aplicación de esta ley, que el monto defraudado sea igual o superior a ... balboas por cada tributo y por cada ejercicio anual aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un (1) año”.

Ello eliminaría toda posibilidad de discutir la naturaleza del límite cuantitativo, al ser precisamente el legislador quien realiza una “**interpretación auténtica**” y cierra toda otra opción interpretativa.

10 Atenuante Cualificada por Regularización Extemporánea

La legislación española prevé un singular mecanismo para rebajar la pena a los imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda (contribuyente o sujeto obligado) o colaboren con la investigación judicial (participes).

ESPAÑA

Ley Orgánica 7/2012 – Sustituye el artículo 305.6 del Código Penal

«Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros participes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito».

Esta atenuante resulta de aplicación en la medida que concurren las condiciones legalmente requeridas:

- El corte temporal, en cuanto establece que «solo es posible si la regularización se realiza antes de que transcurran **dos meses desde la citación judicial** como imputado» (el subrayado nos pertenece).
- Pago de la deuda tributaria y el reconocimiento judicial de los hechos.
- Tratándose de partícipes (distintos del autor del delito y del obligado tributario) se exige la colaboración activa para la obtención de pruebas, el esclarecimiento de los hechos o la averiguación del patrimonio de los responsables del delito.

La atenuante descripta puede aplicarse en el marco de una política criminal que beneficie la regulación tributaria, y permita imponerle una pena reducida al obligado tributario o al autor del delito cuando pague la deuda completa dentro de los límites temporales legalmente establecidos, v.gr. los dos meses desde la citación judicial del imputado –tal como lo hace la legislación española- o hasta el dictado del auto de apertura a juicio, como podría ser en el caso de Panamá.

Asimismo, tratándose de partícipes, constituye un estímulo a la colaboración activa de los mismos.

11 La Regularización Tributaria como Excusa Absolutoria o de Levantamiento de la Pena

El derecho comparado exhibe normas que provocan la extinción de la acción penal por regularización espontánea del contribuyente. La espontaneidad estará dada por la inexistencia de una inspección iniciada u observación de parte de la Administración tributaria o denuncia presentada, que lo vincule directa o indirectamente.

Ello constituye una causa de cancelación de la punibilidad de un hecho por hipótesis típico y antijurídico, porque la aceptación de la liquidación o la determinación del tributo, y el pago incondicional y total, extinguen la punibilidad sin afectar la tipicidad ni la antijuridicidad del hecho.

La regularización se configura como el reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción y del resultado, mediante la declaración completa y veraz y el pago íntegro de la deuda tributaria.

En buen romance, a pesar de la consumación del ilícito, se logra la extinción de la acción si se cumple con lo debido, es decir, la finalidad de esta cláusula consiste en posibilitar a los contribuyentes que han defraudado al fisco, regularizar su situación sin ser sancionados penalmente, en la medida que concurren determinadas circunstancias.

La regularización debe realizarse con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de inspección fiscal, observación o denuncia. Si la regularización se materializara con posterioridad, solo cabría la reducción de la pena en los términos descritos en el punto anterior.

Obsérvese el siguiente cuadro:

PAIS	COMENTARIO
AUSTRIA	La cláusula de regularización tributaria se encuentra plasmada en el &29 de la "Finanzstrafgesetz", dónde se condiciona el levantamiento de la pena al cumplimiento de ciertos requisitos.
ALEMANIA	La regularización o autodenuncia alemana (Selbstanzeige) quedó definitivamente recogida en el art. 371 de la "Abgabenordnung". La doctrina alemana la ha reconocido como una excusa absolutoria de levantamiento de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía el hecho disvalioso.
ESPAÑA	El derecho español en la nueva redacción del apartado 4 del art. 305 del Código Penal permite que el obligado tributario no resulte castigado por la comisión de un delito de fraude fiscal en aquellos casos en los que después de la consumación del delito y antes del inicio de las actividades de inspección por parte de la Administración Tributaria, proceda a regularizar y, por lo tanto, ponerse al día en el pago de sus tributos con la Hacienda Pública. Elo por cuanto, a pesar de haberse cometido efectivamente un ilícito penal, el legislador, por razones de política-criminal decide no imponer ninguna pena al obligado tributario o lo que es lo mismo, decide proceder a levantar la pena quedando así su conducta "impune".
ARGENTINA	La legislación prevé la regularización espontanea como excusa absolutoria en el Art. 16 de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769. Si bien omite referencia al "pago", la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el <i>leading case</i> "Sigra SRL" (1997/09/25) ha brindado una interpretación amplia del concepto de "regularización", dejando debidamente sentado que el cumplimiento involucra presentación y pago de la deuda tributaria. En base a la referida doctrina del tribunal cimerio, nos es dable afirmar que es necesaria la existencia del posterior ingreso de la deuda tributaria para que la regularización tenga lugar.

La Audiencia Provincial de Valencia, en Sentencia del de 1 de febrero del 2000 (ARP 2000/1417) y la Audiencia Provincial de Barcelona el 30 de junio del 2001 (JUR 2001/286884), han establecido en su fundamentación jurídica la exigencia de una regularización íntegra, completa y veraz.

En síntesis, para que opere la excusa absolutoria, no solamente se requiere el pago, sino que también éste deberá abarcar los accesorios (v.gr. intereses resarcitorios o de demora que resultaran aplicables).

El requisito concreto estipulado legalmente con miras a regular las condiciones operativas del desistimiento de la pretensión punitiva en la evolución del derecho penal tributario en Argentina ha tenido una llamativa singularidad.

Así, de acuerdo con lo establecido en el art. 73 de la Ley 25401, el Organismo recaudador se hallaba dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos penales tributarios, cuando el contribuyente afectado se hubiere presentado "espontáneamente" a regularizar sus obligaciones tributarias o se acogiere a regímenes de regularización de obligaciones tributarias dispuestos por el PEN.

En el tercer párrafo del citado artículo se establecía que "en aquellos casos donde la denuncia ya la hubiera formulado, el Organismo Recaudador (Ministerio Público Fiscal) procederá a desistir de su pretensión punitiva, una vez verificado que el contribuyente o responsable se haya presentado espontáneamente para regularizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o previsionales omitidas".

Mediante el Decreto Nro. 1387/01 (B.O. 2/11/2001) se procedió a extender el beneficio siempre que no haya sentencia condenatoria firme.

El art. 38 del citado Decreto disponía que: “En el caso de acogimiento a regímenes de regularización de obligaciones tributarias, y únicamente a los fines previstos en el artículo 73 de la Ley Nro. 25401, se considerará espontáneo todo acogimiento efectuado por el contribuyente o responsable mientras no exista sentencia firme”.

Por lo tanto, siguiendo este criterio amplio del corte o límite temporal para aplicar el beneficio de eximición de sanción que ha planteado el derecho comparado, bien podría ponderarse la posibilidad de otorgar el mismo mientras no existiere sentencia firme.

12 Tribunales Competentes en lo Penal Tributario

En general, se advierte en toda la región una llamativa inexistencia de tribunales especializados en materia penal tributaria, por lo cual en los delitos de defraudación fiscal intervienen los juzgados comunes o penales económicos.

La Corte Suprema de Justicia de Guatemala, mediante Acuerdo N° 13-2016 de fecha 15 de junio de 2016, “para viabilizar la eficiencia y eficacia en el juzgamiento de hechos delictivos que encuadran en los tipos penales de carácter tributario y aduanero”, creó tribunales especializados en Materia Penal Tributaria y Aduanera, lo que constituye una de las pocas excepciones a la regla precedentemente enunciada.

Por el contrario, el Congreso de la Nación en Argentina con el dictado la Ley N° 27097, eliminó los únicos tres juzgados especializados en derecho penal tributario y previsional que existían en el país. Así, incorporó a la competencia material y territorial de los juzgados federales en lo penal tributario, la competencia penal económica “múltiple”.

Ahora bien, tanto en materia de faltas y contravenciones como en asuntos donde se encontraren controvertidos temas de derecho tributario sustantivo, existen un sinnúmero de tribunales especializados, ubicados estos dentro del propio Poder Ejecutivo, en el Poder Judicial o bien como Tribunales Independientes, esto es, fuera de la órbita tanto del Poder Ejecutivo o del Judicial.

A título ejemplificativo señalamos al Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México, un tribunal señero que reconoce su génesis en 1937, cuando entró en vigor la ley de Justicia Fiscal y se iniciaran las actividades del entonces denominado Tribunal Fiscal de la Federación; el Tribunal Fiscal de la Nación en Argentina (TFN) y el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF).

Párrafo aparte merece el Tribunal Administrativo Tributario (TAT) de Panamá, organismo autónomo, de segunda instancia, independiente y especializado, con jurisdicción nacional, el cual en su marco competencial está facultado para conocer los recursos de apelación contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Así, interviene en las apelaciones de sanciones por defraudación fiscal dictadas por la administración tributaria, entre ellas, la pena privativa de libertad establecida por el Código Fiscal.

Sus decisiones agotan la vía gubernativa, como condición previa para comparecer ante la jurisdicción contencioso-administrativa ejercida por la Corte Suprema de Justicia.

Sabido es que la piedra basal del delito de defraudación tributaria es la configuración del “**hecho imponible**” como hipótesis condicionante para determinar la existencia o no del hecho punible.

No hay hecho punible si no hay hecho imponible.

Los Tribunales como el TAT resultan ser los más aptos por su alta especialización para determinar si el hecho imponible se ha verificado o acaecido en el mundo fenoménico, y en caso afirmativo, determinar la cuantía de la obligación tributaria.

Si la conclusión relativa al perfeccionamiento del hecho imponible fuere negativa, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria y ello conlleva la imposibilidad fáctica de la comisión del delito.

Por ello, uno de los aspectos a considerar, resulta ser el relativo a la expresa inclusión de la competencia del aludido Tribunal, la de poner en conocimiento del Ministerio Público, mediante denuncia, para su debida investigación conforme el Código Procesal Penal, los hechos comunicados mediante informe circunstanciado por la Dirección General de Ingresos y tipificados como “**Delitos contra la Hacienda Pública**” en el Código Penal, previo análisis de las actuaciones administrativas.

En relación con la DGI, bien podría establecerse normativamente que, cuando el organismo recaudador tomare conocimiento de un hecho que pudiere revestir los caracteres de un delito contra la hacienda pública, previa comunicación al Ministerio de Economía y Finanzas corriese traslado al TAT a efectos de que éste formule la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Resulta casi ocioso señalar que el TAT no debería formular denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente de que no se ha ejecutado la conducta punible.

Sin perjuicio de ello, en todos los casos, la decisión de formular o no formular la denuncia penal deberá ser adoptada por el Tribunal mediante resolución fundada, que deberá dictarse en el plazo de treinta días de recibidas las actuaciones de la Dirección General de Ingresos y, conjuntamente con la denuncia, en su caso acompañará un informe adjuntando los elementos probatorios que obraren en su poder y las conclusiones jurídico - técnicas a que hubiese arribado.

13 Defraudación Fiscal y Lavado de Dinero

En la génesis misma del lavado de activos se encuentra la comisión de los delitos precedentes, toda vez que en la realidad operan condicionando la existencia misma del lavado, en cuanto requiere necesariamente la configuración de un delito previo del cual provengan los bienes cuyo disfraz de legalidad se persigue materializar.

Las actuales tendencias internacionales muestran Inclusión de la defraudación tributaria –o delito fiscal- como delito precedente de lavado de activos.

Asimismo, las recomendaciones del GAFI incluyen los delitos fiscales como delitos predicados al lavado de dinero. El organismo ha identificado que los recursos provenientes de delitos fiscales se han convertido en una fuente significativa del lavado de dinero, destacando que los países tendrán libertad para determinar cuáles son los delitos fiscales que habrán de incorporarse como delitos predicados al delito de lavado de dinero dentro de su jurisdicción.

En el ámbito europeo, en la Directiva 2015/849/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo- los delitos fiscales se incluyen expresamente en la definición de “**actividad delictiva**” del artículo 3° de la “**Cuarta Directiva**”, de acuerdo con las Recomendaciones del GAFI, lo que impacta directamente en el concepto de blanqueo de capitales del artículo 2°, que se vincula a actividades delictivas previas. Por

otra parte, el Considerando 11 y el artículo 57 prevén que, aunque no haya un concepto unitario de delito fiscal en la Unión Europea, los Estados miembros autoricen, en la mayor medida posible con arreglo a su legislación nacional, el intercambio de información o la prestación de asistencia entre las unidades de inteligencia financiera (UIF).

Entre los Estados que han incorporado a la evasión fiscal como delito precedente se encuentran Argentina, Andorra, Australia, Bélgica, Brasil, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Suecia, Estados Unidos, Portugal, Perú, Suiza, entre otros varios países.

Panamá ha ratificado la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional a través de la Ley 23 de 2004 y la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas a través de la Ley 20 de 1993.

Además, ha penalizado el delito de blanqueo de capitales bajo las secciones 254 a 259 del Código Penal, aprobado mediante la Ley 14 de 2007 (modificado por la Ley 26 de 2008, la Ley 5 de 2009, la Ley 68 de 2009, la Ley 14 de 2010 y la Ley 40 de 2012, Ley 10 de 2015 y Ley 34 de 2015), en el Libro II, Título VII “[Delitos contra el orden económico](#)”, Capítulo IV “[Blanqueo de capitales](#)”.

Por lo tanto, bastaría modificar el citado Artículo 254 del Código Penal panameño, incluyendo la expresión “[Delitos contra la Hacienda Pública](#)”, “[defraudación fiscal](#)”.

Anexo I

Normas de DF del ISR	Procedimiento Penal Aduanero	Procedimiento Penal Común
<p>Artículo 752. Incurrir en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos. (numeral 1, modificado por el Artículo 19 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991) • 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. • 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. • 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. • El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares autorizados o no. • El que por acción u omisión voluntaria, destruye o semidestruye, dejando en estado de ilegitimidad los libros de contabilidad. • 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. • El que de cualquier otro modo de fraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto. • El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores. • 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. Numeral 10, adicionado por el Artículo 19 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991. • 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. • 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. 	<p style="text-align: center;">De la Investigación en Casos de Contrabando y de Defraudación</p> <p>Artículo 1255. El hecho punible deberá constatarse mediante una o más de las siguientes pruebas: la confesión libre del inculpado, declaraciones de testigos, documentos, informes oficiales, dictámenes periciales e inspección ocular.</p> <p>Artículo 1258. A los inculpados, como también a los instigadores, cooperadores, auxiliares y encubridores, se les recibirá indagatoria sin apremio alguno; pero si declararen contra un tercero, se les volverá a interrogar sobre el mismo punto, previo juramento de que lo dicho respecto a este tercero es verdad.</p> <p>Artículo 1259. Cuando el inculpado sea una persona jurídica, los cargos se formularán a su representante legal. Respecto a contrabandos o defraudaciones cometidas por medios de naves, los cargos se formularán a sus capitanes respectivos. (Mediante Sentencia de 5 de julio de 1999, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, declara que este Artículo es Constitucional. Aparece en el Registro–Judicial de julio de 1999.)</p> <p>Artículo 1261. Al iniciarse una investigación, el funcionario dictará una resolución en la cual indicará la forma como tuvo conocimiento del hecho punible y también las diligencias que ha de practicar con el fin de comprobarlo y establecer quién es el responsable, sin que esto signifique que después no pueda practicar otras que a su juicio sean indispensables.</p> <p>Artículo 1263. El sumario deberá estar concluido en el término de quince días hábiles contados desde la fecha de la indagatoria y si por alguna causa no pudiera cumplirse esto, es deber del instructor dejar en el expediente constancia de esta causa.</p> <p>Artículo 1264. Enterado de los cargos, el funcionario de instrucción hará comparecer a su despacho al inculpado, lo dará a conocer los hechos concretos que constituyen el hecho punible que se le imputa y le interrogará en la relación a los mismos para esclarecer la verdad.</p> <p>Artículo 1266. Si el indagado confesare los hechos y no expusiera razones eximentes de responsabilidad, ni adujera pruebas de esta exención, se dará por terminada la instrucción del sumario y se remitirá éste al funcionario que deba fallar el asunto.</p>	<p>Artículo 1311. 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.</p> <p style="text-align: center;">Sistema Penal Acusatorio (SPA) CÓDIGO PROCESAL PENAL</p> <p>Artículo 553. Aplicación temporal de la ley procesal. Las disposiciones de este Código solo se aplicarán a los hechos cometidos desde su entrada en vigencia.</p> <p>Artículo 554. Procesos iniciados. Los procesos penales iniciados con anterioridad a la entrada en vigencia de este Código continuarán su trámite con arreglo a los preceptos legales vigentes al momento de su investigación.</p> <p style="text-align: center;">Fase de Investigación Capítulo I Disposiciones Generales</p> <p>Artículo 31. Competencia, carácter y extensión. La competencia es improrrogable. Se fija por razón del territorio, por la pena, por factores de conexidad y por la calidad de las partes.</p> <p>No obstante, la competencia territorial de un Tribunal de Juicio no puede ser objetada ni modificada una vez fijada la audiencia.</p> <p>Artículo 32. Reglas de competencia territorial. En los procesos penales son competentes el Tribunal de Juicio o el Juez de Garantías de la circunscripción territorial donde se haya cometido el hecho por el cual se procede.</p> <p>Cuando no conste el lugar en que se haya cometido un delito, serán jueces o tribunales competentes, a prevención, en su caso, para conocer el proceso:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El del lugar en que se hayan descubierto pruebas materiales del delito. 2. El del lugar en que el presunto imputado haya sido aprehendido. 3. El de la residencia del imputado. 4. El del territorio donde se haya denunciado el delito. <p>Artículo 71. Actuación de oficio. Cuando un Fiscal tenga noticia, por cualquier medio, de que en el territorio donde ejerce sus funciones se ha cometido un delito, deberá iniciar, de inmediato, la investigación respectiva, a no ser que se trate de delito que exija querrela.</p>

Normas de DF del ISR	Procedimiento Penal Aduanero	Procedimiento Penal Común
<ul style="list-style-type: none"> • El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12. (Numerales 11 a 13 adicionados por la ley 29 de 2008.) • El que por acción u omisión fraccione o simule sus actividades a fin de eludir una tarifa o categoría tributaria. (Numeral 14 adicionado por el artículo 40 , ley 8/2010.) <p>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 a este capítulo.</p> <p>Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.</p> <p>La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.</p> <p>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 699a de este Código.</p> <p>Parágrafo adicionado por el Artículo 19 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991.</p> <p>Artículo 752-A. Cualquier persona podrá denunciar, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, toda evasión, omisión, retención indebida, apropiación, defraudación de tributos y cualesquiera otras infracciones sancionadas por el Código Fiscal y demás leyes tributarias, correspondiéndole al denunciante una recompensa equivalente al 25% de las sumas recaudadas como consecuencia directa de la denuncia.</p> <p>El denunciante deberá presentar la denuncia por escrito y proporcionar información suficiente que conduzca al descubrimiento del ilícito. La denuncia deberá versar sobre hechos o situaciones que desconozca la Administración Tributaria y el denunciante podrá intervenir en el proceso como coadyuvante de esta.</p> <p>La Administración Tributaria contará con un plazo de treinta días para acoger o desestimar la denuncia.</p>	<p>Artículo 1267. Si el indagado negare los cargos o hiciera referencia a hechos que justifiquen su inculpabilidad, de oficio se constatarán éstos quedando el inculpaado obligado a cooperar con el instructor en la práctica de las pruebas. Si el indagado ofreciera presentar alguna prueba, se le concederá un término de dos días hábiles para aducirla y se practicará dentro del término restante disponible para agotar la investigación.</p> <p>Artículo 1268. En caso de que el infractor sea sorprendido "infraganti", en el acto será conducido ante el funcionario instructor competente.</p> <p style="text-align: center;">DE LA PRIMERA INSTANCIA</p> <p>Artículo 1291. Recibidas por el funcionario correspondiente las diligencias y la nota a que se refiere el artículo anterior, examinará si la investigación ha sido o no agotada.</p> <p>Artículo 1292. Si no ha sido agotada la investigación devolverá las diligencias al Instructor para que la complete en la forma que le indique.</p> <p>PARÁGRAFO. Los funcionarios aduaneros que deban fallar en primera instancia, los expedientes por contrabando o defraudación fiscal decidirán esos negocios sin necesidad de formular cargos, ni observar otros trámites cuando el inculpaado acepte plenamente los hechos que se le imputen y renuncie expresamente a toda otra actuación en el negocio de que se trate.</p> <p>Artículo modificado por el Artículo 35 de la Ley 9 de 23 de diciembre de 1964.</p> <p>Artículo 1294. Las pruebas que aduzca el inculpaado deberán practicarse dentro del término que fije el funcionario competente el cual no podrá ser menor de cinco días ni mayor de sesenta días hábiles.</p> <p>Se podrán practicar todas las pruebas que el Código Judicial admite en los juicios criminales.</p> <p>Artículo 1295. Expirado el término que se haya señalado para la práctica de las pruebas a que se refiere el artículo anterior, el sindicado dispondrá de otro término de cinco días hábiles para presentar los alegatos que estime conducentes a su defensa.</p> <p>Este término se contará desde el día siguiente al de la expiración del plazo concedido para practicar dichas pruebas.</p> <p>Artículo 1296. Presentado el alegato por el sindicado, o vencido el término para presentarlo, el funcionario competente dictará la correspondiente resolución dentro de un plazo máximo de quince días hábiles.</p>	<p>Artículo 72. Carga de la prueba. La carga de la prueba corresponderá al Fiscal, quien deberá probar en el juicio oral y público los hechos que fundamentan su acusación. Se excluyen los supuestos previstos en el artículo 257 de este Código.</p> <p>Artículo 73. Motivación. Los fiscales, al pronunciarse sobre cualquier negocio de su incumbencia, deberán expresar, de manera clara y concisa, las razones legales o jurídicas en que se apoyen.</p> <p>Artículo 75. Obligación de colaborar. Las entidades públicas y privadas están obligadas a proporcionar la colaboración pronta, eficaz y completa a los requerimientos que formulen los agentes del Ministerio Público en cumplimiento de sus funciones, bajo apercibimiento de incurrir en las responsabilidades previstas en la ley.</p> <p>Artículo 110. Ejercicio de la acción penal. La acción penal es pública y la ejerce el Ministerio Público conforme se establece en este Código, y podrá ser ejercida por la víctima en los casos y las formas previstos por la ley.</p> <p>Artículo 112. Acción pública dependiente de instancia privada. Los delitos de acción pública dependiente de instancia privada requieren de la denuncia de la parte ofendida.</p> <p>Son delitos de acción pública dependiente de instancia privada los siguientes: . . .</p> <p>En los casos en que la víctima sea el Estado, la acción penal será siempre pública.</p> <p>Artículo 118. Interrupción del plazo. El plazo de la prescripción de la acción penal se interrumpe en los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Por la formulación de la imputación. 2. . . . <p>La prescripción interrumpida corre de nuevo desde el día de la interrupción.</p> <p>Artículo 271. Formas de inicio de la investigación preliminar. La investigación preliminar del hecho punible podrá iniciarse de oficio, por denuncia o por querrela.</p> <p>Artículo 272. Objeto de la investigación. La fase de investigación tiene por objeto procurar la resolución del conflicto si ello resulta posible, y establecer si existen fundamentos para la presentación de la acusación mediante la obtención de toda la información y elementos de convicción que sean necesarios para esa finalidad, presentados por el Ministerio Público o el querellante o ambos, con la oportunidad de la defensa del imputado.</p>

Artículo 797. Incurrir en defraudación fiscal en materia de Impuesto de Inmuebles el contribuyente que se encuentre en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de estos:

- El que simule actos jurídicos que implique reducción del valor catastral u omisión parcial o total del pago del impuesto para sí o para otro.
- El que, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto, para sí o para otro, realice el fraccionamiento de un bien inmueble sujeto al impuesto, dentro de los supuestos indicados en el artículo 763-A de este Código.
- El que, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto, para sí o para otro, realice falsas declaraciones de demoliciones totales o parciales.
- El que, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto, para sí o para otro, realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique el desvío de la norma y le permita beneficiarse de la congelación del Impuesto de Inmuebles y de cualquier otro beneficio o incentivo tributario no destinado originalmente para quien sea el propietario beneficiario del bien inmueble que finalmente esté disfrutando del tratamiento especial.
- El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones tipificadas en los numerales anteriores.

La defraudación fiscal de que trata este artículo será sancionada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas con multa no menor de cinco (5) veces ni mayor de diez (10) veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos (2) a cinco (5) años.

Artículo modificado según artículo 25, ley 49/09.

Normas de DF del Impuesto de Naves

Artículo 812. Se hacen extensivas a este impuesto las reglas consignadas en los artículos 765, 789, 791, 792 y 797 (defraudación fiscal) de este Código.

Normas de DF del Impuesto de Timbres

Artículo 946...

PARÁGRAFO. La declaración jurada de este impuesto se rendirá dentro de los quince (15) días calendarios siguientes al vencimiento de cada mes, en los formularios que suministrará o autorizará la Dirección General de Ingresos, debiendo pagarse el impuesto al momento de la presentación...

Transcurrido el término de sesenta (60) días calendario, contado a partir de la fecha en que debió presentarse la declaración, **se incurrirá en defraudación**, salvo fuerza mayor o caso fortuito plenamente comprobados.

DE LA SEGUNDA INSTANCIA

Artículo 1297. Concedida una apelación el recurrente deberá sustentarla ante el Organismo o funcionario competente para conocer de ella, dentro del término de diez días hábiles contados desde aquél en el que se concedió el recurso.

Artículo 1298. Solo se admitirán en la segunda instancia las pruebas que se hallen en los casos enumerados en los artículos 1240-C y 1240-D de este Código.

Artículo modificado por el artículo 125 de la ley 8 de 2010.

Artículo 1299. La tramitación y el fallo de la segunda instancia se ajustarán a lo establecido para la primera en cuanto no esté modificado por las disposiciones de este Capítulo.

Artículo 1300. En la segunda instancia se aplicará lo dispuesto en el artículo 1240-G de este Código.

Artículo modificado por el artículo 126 de la ley 8 de 2010.

Artículo 273. Actividades de la investigación.

Para los fines previstos en el artículo anterior, en la investigación se consignará y asegurará todo cuanto conduzca a la comprobación del hecho y a la identificación de los autores y partícipes en este. Asimismo, se hará constar el estado de las personas, las cosas o los lugares, se identificará a los testigos del hecho investigado y se consignarán sus versiones. Del mismo modo, si el hecho punible hubiera dejado huellas, rastros o señales se recopilarán, se tomará nota y se especificarán detalladamente y se dejará constancia de la descripción del lugar en que el hecho se hubiera cometido, del estado de los objetos que en él se encontraran y de todo otro dato pertinente.

Para el cumplimiento de los fines de la investigación se podrá disponer la práctica de diligencia científico-técnica, la toma de fotografías, filmación o grabación y, en general, la reproducción de imágenes, voces o sonidos por los medios técnicos que resulten más adecuados, requiriendo la intervención de los organismos especializados.

En esos casos, una vez verificada la operación se certificará el día, la hora y el lugar en que esta se realizó, el nombre, la dirección y la profesión u oficio de quienes intervinieron en ella, así como la individualización de la persona sometida a examen y la descripción de la cosa, suceso o fenómeno que se reprodujo o explicó.

En todo caso, se adoptarán las medidas necesarias para evitar la alteración de los originales objeto de la operación.

Artículo 275. Archivo provisional. El Fiscal puede disponer el archivo del caso, motivando las razones, si no ha podido individualizar al autor o partícipe o es manifiesta la imposibilidad de reunir elementos de convicción.

En este caso, se podrá reabrir la investigación si con posterioridad surgen elementos que permitan identificar a los autores o partícipes.

Asimismo, dispondrá el archivo, si estima que el hecho no constituye delito, desestimando la denuncia o las actuaciones. Su decisión será revisada por el Juez de Garantías si la víctima lo solicita.

Artículo 276. Deber del Ministerio Público. Es deber del Ministerio Público promover la investigación de los delitos perseguibles de oficio y de los promovidos por querrela, mediante el acopio de cualquier elemento de convicción ajustado a los protocolos de actuación propios de las técnicas o ciencias forenses necesarias para esa finalidad.

Asimismo, **incurrirán en defraudación** los contribuyentes cuya declaración no se ajuste a lo establecido en este Parágrafo.

En estos casos, **la defraudación** se sancionará con la pena establecida en el artículo **987 de este Código**.

Artículo 987. Quienes otorguen, admitan, presenten, transmitan o autoricen documentos sin que en estos aparezca que se ha pagado el impuesto correspondiente serán sancionados con multa no menor de diez (10) veces ni mayor de cincuenta (50) veces la suma defraudada o arresto de uno (1) a tres (3) años. En ningún caso la multa podrá ser inferior a cincuenta balboas (B/. 50.00).

En el documento se hará constar la imposición y el pago de la multa. Artículo modificado por el artículo 66 de la ley 8 de 2010.

Normas de DF del Impuesto de Seguros

Artículo 1021. Los fraudes serán sancionados con multa del duplo al quintuple del impuesto evadido.

Artículo derogado por la Ley 46 de 1984 y reestablecida su vigencia por la Ley 50 de 1984.

Normas de DF del Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo

Artículo 1057-LL. Incurrir en **defraudación fiscal** el agente colector que, habiendo recibido las sumas correspondientes al impuesto por parte del agente de percepción, no las ingrese en la forma indicada al Tesoro Nacional, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término para ello.

Esta infracción será sancionada con multa no menor de cinco (5) veces, ni mayor de diez (10) veces las sumas defraudadas, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que haya lugar.

Incurrirá, asimismo, en defraudación fiscal, el agente colector que, al efectuar ventas de combustibles al agente de percepción, no le cobre lo percibido en razón de este impuesto.

Artículo modificado por la Ley 23 de 1997.

Normas de DF del ITBMS

Artículo 1057-V...

PARÁGRAFO 20. Comete defraudación fiscal por concepto de este Impuesto el que se halla en algunos de los siguientes casos, previa comprobación de los mismos:

El Fiscal respectivo realizará todas las investigaciones necesarias con relación a los hechos de los cuales tenga conocimiento con la colaboración de los organismos de investigación. Podrá disponer, en la forma prevista en este Código, las medidas razonables y necesarias para proteger y aislar los lugares donde se investigue un delito, a fin de evitar la desaparición o destrucción de rastros, evidencias y otros elementos materiales.

Artículo 277. Colaboración con el Ministerio Público. Fuera de los supuestos que requieran la autorización del Juez, el Ministerio Público, atendiendo a la urgencia y fines del proceso, podrá requerir información a cualquier servidor público, quien está obligado a suministrarla y a colaborar con la investigación según su competencia.

También podrá solicitar información en poder de personas naturales o jurídicas.

Artículo 278. Audiencias ante el Juez de Garantías en la fase de investigación. Las decisiones, actuaciones y peticiones que el Juez de Garantías deba resolver o adoptar en la fase de investigación se harán en audiencia, salvo las actuaciones que por su naturaleza requieran de reserva para sus propósitos.

A las audiencias de control de la aprehensión, de formulación de la imputación, las que versen sobre la nulidad de solicitud, modificación o rechazo o la proposición de medidas cautelares personales y las de la etapa intermedia deberán comparecer el Fiscal, el defensor y el imputado o acusado.

CÓDIGO JUDICIAL

LIBRO TERCERO - PROCEDIMIENTO PENAL INSTRUCCION DEL SUMARIO

Artículo 2058: La instrucción del sumario tiene como propósito:

- Comprobar la existencia del hecho punible, mediante la realización de todas las diligencias pertinentes y útiles para el descubrimiento de la verdad;
- Averiguar todas las circunstancias que sirvan para calificar el hecho punible o que lo agraven, atenúen o justifiquen;
- Descubrir sus autores o partícipes y todo dato, condición de vida o antecedentes que contribuyan a identificarlo, conocerlo en su individualidad, ubicarlo socialmente o comprobar cualquier circunstancia que pueda servir para establecer la agravación o atenuación de la responsabilidad;
- Verificar la edad, educación, costumbres, condiciones de vida, antecedentes del imputado, el estado y desarrollo de sus facultades mentales, las condiciones en que actuó, los motivos que hubieren podido determinar a delinquir y las demás circunstancias que revelen el mayor o menor grado de punibilidad, cuando fuere necesario; y, e) Comprobar la extensión del daño causado.

Normas de DF del ITBMS.	Procedimiento Penal Aduanero	Procedimiento Penal Común
<ol style="list-style-type: none"> 1. El que realice actos o convenciones, utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro, la omisión total o parcial del pago del impuesto. 2. El que omita documentar sus operaciones de transferencias gravadas cuando esté en la obligación legal de hacerlo y el que practique deducciones al impuesto sin que estén debidamente documentadas. 3. El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes a este impuesto y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales con el fin de disminuir total o parcialmente el pago del impuesto. 4. El que realice la percepción o retención de este impuesto y no lo declare o entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las sumas causadas por este impuesto, salvo lo dispuesto en el Parágrafo 11. (texto del numeral 4, según artículo 88, ley 8/2010). 5. El que se preste como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los ordinales anteriores. <p>La defraudación fiscal de que trata este Artículo se sancionará con multa no menor de Cinco (5) veces ni mayor de Diez (10) veces la suma defraudada, o pena de arresto de Dos (2) a Cinco (5) años, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los Artículos siguientes de este Capítulo. Esta pena será sin perjuicio de las penas accesorias a que se refiere la Ley 25 de 1994, sobre Ejercicio del Comercio y Explotación de Industrias.</p> <p>Artículo 762-Ñ.</p> <p>BENEFICIOS DE LOS TRATADOS O CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. (Según artículo 14, ley 52/2012).</p> <p>La aplicación de los beneficios establecidos en los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y en plena vigencia deberá ser acreditada mediante memorial presentado ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, debidamente fundamentado en derecho y acompañado de las pruebas que correspondan según la disposición del tratado o convenio de que se trate, cumpliendo con las formalidades exigidas para tal propósito por este Código. La Dirección General de Ingresos adecuará los procedimientos administrativos internos con el fin de dar cumplimiento a esta norma . . .</p>		<p>Artículo 2059: El sumario se iniciará con una diligencia denominada cabeza del proceso, en la cual se declarará abierta la investigación y se ordenará la práctica de la actividad procesal que previene la ley. En esta diligencia se expresará, además, el modo como ha llegado a conocimiento del funcionario de instrucción el hecho de que se trata.</p> <p>Artículo 2060: El sumario deberá estar perfeccionado dentro de los dos meses siguientes a su iniciación, término que podrá prorrogarse, hasta por dos meses más cuando sean varios los imputados, o lo hechos punibles.</p> <p>Artículo 2061: Transcurrido el término fijado en el artículo anterior, el funcionario instructor remitirá el sumario, en el estado en que se encuentre, al juez o tribunal competente, conforme al artículo 2201.</p> <p>Artículo 2067: No habrá reserva del sumario para los abogados y para las partes, quienes podrán enterarse del estado del proceso en cualquier momento. Siempre y cuando estén acreditados por escrito ante el respectivo despacho, los asistentes y voceros de los abogados también tendrán acceso al expediente.</p> <p>Artículo 2070: Al producirse la muerte del imputado, este hecho deberá acreditarse ante el funcionario de instrucción o el tribunal del conocimiento, en cualquier estado del proceso, a fin de que el tribunal de oficio o a petición de parte declare la extinción de la acción penal.</p> <p style="text-align: center;">INVESTIGACIÓN DE LOS HECHOS</p> <p>Artículo 2071: El funcionario de instrucción realizará todas las investigaciones que conduzcan al esclarecimiento de la verdad sobre el hecho punible y la personalidad de su autor.</p> <p>Artículo 2073: El hecho punible se comprueba con el examen que se haga, por facultativos o peritos de las personas, huellas, documentos, rastros o señales que haya dejado el hecho, o con deposiciones de testigos que hayan visto o sepan de otro modo, la perpetración del mismo hecho o con indicios, medios científicos o cualquier otro medio racional que sirva a la formación de la convicción del juez, siempre que no estén expresamente prohibido por la ley, ni violen derechos humanos, ni sean contrario a la moral o al orden público.</p> <p>Artículo 2077-C: El juez podrá, mediante resolución motivada, autorizar el secuestro de títulos, valores, sumas depositada en cuentas corrientes, de ahorro y semejantes, así como de otros valores contenidos en cajas de seguridad que se encuentren en bancos u otras instituciones de crédito, públicas o privadas, que pudieren tener relación con el delito.</p>

...
...

El uso indebido de los beneficios establecidos en las disposiciones de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigencia ocasionará que se pierda la totalidad del beneficio que hubiera sido notificado o declarado para el respectivo periodo fiscal.

Adicional a lo indicado en el párrafo anterior, se aplicarán las sanciones establecidas en el artículo 752 y afines de este Código.

Sistema Penal Acusatorio CÓDIGO PENAL Delitos Financieros

Artículo 243. Quien, en beneficio propio o de un tercero, se apodere, ocasione la transferencia ilícita o haga uso indebido de dinero, valores u otros recursos financieros de una entidad bancaria, empresa financiera u otra que capte o intermedie con recursos financieros del público o que se le hayan confiado, o realice esas conductas a través de manipulación informática, fraudulenta o de medios tecnológicos, será sancionado con prisión de cuatro a seis años. La sanción será de seis a ocho años de prisión, cuando el hecho punible es cometido por un empleado, trabajador, directivo, dignatario, administrador o representante legal de la entidad o empresa, aprovechándose de su posición o del error ajeno.

Artículo 244. Quien destruya, oculte o falsifique los libros de contabilidad, otros registros contables, estados financieros u otra información financiera de una persona natural o jurídica, con el propósito de obtener, mantener o extender una facilidad crediticia o de capital de una entidad bancaria, empresa financiera u otra que capte o intermedie con recursos financieros del público o que le hayan sido confiados a esta, de modo que resulte perjuicio, será sancionado con prisión de seis a ocho años.

La misma sanción se aplicará a quien haga uso de los documentos financieros falsificados o derive provecho de la destrucción, ocultación o falsificación de estos.

Artículo 245. Quien destruya, oculte o falsifique los libros o registros de contabilidad, la información financiera o las anotaciones de registros o en cuentas de custodia de un emisor registrado en la Comisión Nacional de Valores, o de aquellos que operen como casa de valores, asesor de inversiones, sociedad de inversión, administrador de inversión, o de un intermediario o de una organización autorregulada o de un miembro de una organización autorregulada, de modo que resulte perjuicio, **será sancionado con prisión de seis a ocho años.**

Artículo 246. Las sanciones impuestas en los artículos 244 y 245, se agravarán de un tercio a la mitad cuando:

1. Los hechos los realice un contador público autorizado.
2. Quien promueva o facilite las conductas sea un directivo, gerente, dignatario, administrador, representante legal, apoderado o empleado de la persona natural o jurídica que recibe la facilidad crediticia o de capital.

Artículo 247. El director, dignatario, gerente, administrador, representante legal, integrante del comité de crédito, empleado o trabajador de una entidad bancaria, empresa financiera u otra que capte o intermedie con recursos financieros del público, que directa o indirectamente apruebe uno o varios créditos u otros financiamientos, por encima de las regulaciones legales, de manera que pueda ocasionar la liquidación forzosa, insolvencia o iliquidez permanente, será sancionado con prisión de cuatro a siete años. Esta misma sanción será impuesta a los beneficiarios del crédito que hayan participado en el delito. La sanción anterior será agravada en una cuarta parte del máximo, si se realiza en provecho propio.

Artículo 248. Quien capte de manera masiva y habitual recurso financiero del público, sin estar autorizado por autoridad competente, será sancionado con **prisión de ocho a quince años.**

Artículo 249. Quien en beneficio propio o de un tercero use o divulgue indebidamente información privilegiada, obtenida por una relación privilegiada, relativa a valores registrados en la Comisión Nacional de Valores o a valores que se negocien en un mercado organizado, de manera que ocasione un perjuicio, será sancionado con prisión de seis a ocho años. Para efecto de este artículo, se considerará información confidencial la que, por su naturaleza, puede influir en los precios de valores y que aún no ha sido hecha del conocimiento público.

Artículo 250. El director, dignatario, gerente, administrador, representante legal o empleado de una entidad bancaria, empresa financiera u otra que capte o intermedie con recursos financieros del público que, para ocultar situaciones de iliquidez o insolvencia de la entidad, omita o niegue proporcionar información, o proporcione datos falsos a las autoridades de supervisión y fiscalización será sancionado con prisión de cinco a ocho años.

Artículo 251. Quien, con el fin de procurar un provecho indebido para sí o para un tercero, realice ofertas de compra o de venta de valores registrados, o para comprar o vender dichos valores cree una apariencia falsa o engañosa de que los valores registrados se están negociando activamente, o establezca una apariencia falsa o engañosa respecto al mercado de los valores registrados, o manipule el precio del mercado de cualquier valor registrado, con el fin de facilitar la venta o la compra de dichos valores, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Artículo 252. El servidor público que culposamente omita realizar los controles correspondientes a que esté obligado en virtud de las atribuciones propias de su cargo relacionado con los tipos penales anteriores será sancionado con uno a tres años de prisión o su equivalente en días-multa o arresto de fines de semana.

Artículo 253. Quien, de manera directa o indirecta prometa, ofrezca, conceda, solicite o acepte a una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en esta, un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, con el fin de que faltando al deber inherente a sus funciones actúe o se abstenga de actuar, será sancionado con pena de dos a cuatro años de prisión o su equivalente en días-multa o trabajo comunitario.

Capítulo XI Delitos de Contrabando y Defraudación Aduanera

Artículo 288-A. Quien introduzca o extraiga del territorio aduanero mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, eludiendo la intervención de la Autoridad Aduanera, aunque no cause perjuicio fiscal, o quien evada el pago de los derechos, impuestos, tasas y cualquier otro gravamen que corresponda, será sancionado con prisión de dos a cinco años.

Igual sanción se impondrá a quien realice alguna de las conductas siguientes:

Artículo 288-A. Quien introduzca o extraiga del territorio aduanero mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, eludiendo la intervención de la Autoridad Aduanera, aunque no cause perjuicio fiscal, o quien evada el pago de los derechos, impuestos, tasas y cualquier otro gravamen que corresponda, será sancionado con prisión de dos a cinco años.

Igual sanción se impondrá a quien realice alguna de las conductas siguientes:

1. Introduzca al territorio aduanero o extraiga de esta mercancía restringida o de doble uso, sin cumplir con las correspondientes autorizaciones.
2. **Evada el pago de los derechos, impuestos, tasas y cualquier otro gravamen aduanero.**
3. Haga pasar mercancía extranjera no nacionalizada, desde un territorio de régimen tributario aduanero preferencial o especial a otro de mayores gravámenes, sin cumplir con las regulaciones legales correspondientes.
4. Introduzca al país o extraiga de estas mercancías prohibidas.
5. Oculte dinero, documentos negociables u otros valores convertibles en dinero o una combinación de estos, en cualquier destinación aduanera.

6. Posen o introduzca productos de tabaco a la República de Panamá sin que se hayan pagado los impuestos de su introducción, o incumpla con las regulaciones sanitarias y normas de salud vigente en el territorio nacional.

Los productos de tabaco que se encuentren en la condición descrita por el numeral 6 serán decomisados o destruidos por la Autoridad Nacional de Aduanas, la Policía Nacional o el Ministerio de Salud, indistintamente.

La sanción prevista en el presente artículo será aplicada siempre que la cuantía del contrabando **sea igual o superior a quinientos mil balboas (B/. 500,000.00)** tomando en cuenta el monto más alto entre el valor aduanero de las mercancías o de todos los impuestos y las demás contribuciones emergentes que pudieran causarse en una importación legal a consumo definitivo.

Artículo 288-B. Quien, por acción u omisión, eluda o evada, en forma total o parcial, el pago de los tributos o contribuciones correspondientes a las mercancías que se someten a los diferentes regímenes u operaciones aduaneras, contraviniendo las disposiciones, prohibiciones o restricciones del Régimen Aduanero, con el ánimo de perjudicar los intereses fiscales, será sancionado con prisión de dos a cinco años.

Igual sanción se impondrá a quien incurra en alguna de las conductas siguientes:

1. **Realice cualquier operación aduanera empleando documentos o declaraciones falsas** en los que se altere el peso, cantidad, clase, valor, procedencia u origen de las mercancías.
2. Obtenga de manera fraudulenta alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente libres de impuestos, siempre que estas hayan sido embarcadas hacia el país y se encuentren en territorio aduanero de la República de Panamá.
3. **Engañe o induzca a error, mediante declaraciones falsas, a los funcionarios** aduaneros encargados de controlar el paso de las mercancías por las fronteras o lugares habilitados para operaciones de comercio exterior.
4. Concierte cualquier acto de comercio con documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de cualquier gravamen que aplica la Autoridad de Aduana, sin que se cumplan las disposiciones legales.
5. Disminuya, en forma manifiestamente irreal e improcedente, el valor o la fijación de este, en las mercancías objeto de cualquier régimen aduanero, mediante omisión, simulación o declaración indebida o falsa del valor en aduana o la modificación de sus elementos, al indicarlos de manera inapropiada u omitirlos, con la finalidad de obtener beneficios fiscales aduaneros o eludir el pago de los derechos aduaneros.

6. Obtenga fraudulentamente alguna concesión, permisos o licencias para importar mercancías total o parcialmente libres de impuestos, siempre que estas hayan sido embarcadas hacia el país o se encuentren en el territorio aduanero de la República de Panamá.
7. Enajene por cualquier título, las mercancías importadas temporalmente, cuando se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva.
8. **Oculte, omita, sustituya o altere datos o información intencionalmente en los trámites** u operaciones aduaneras, con el propósito de obtener ventajas o beneficios.
9. Use indebidamente, para beneficio personal mediante venta, cesión o traspaso, a cualquier título, las mercancías introducidas dentro del territorio aduanero, bajo el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo o de cualquier otro régimen suspensivo, sin que previamente se hayan cumplido las formalidades de cambio de régimen aduanero y pagado los títulos correspondientes, cuando ello proceda.

La sanción prevista en el presente artículo será aplicada siempre que la cuantía de la defraudación sea igual o superior a quinientos mil balboas (B/. 500,000.00), tomando en cuenta el monto más alto, entre el valor aduanero de las mercancías o de todos los impuestos y las demás contribuciones emergentes que pudieran causarse en una importación legal a consumo definitivo.

Artículo 288-C: El servidor público que, en el ejercicio de sus funciones, contribuya a la realización de alguna de las conductas descritas en los dos artículos anteriores será sancionado con prisión de tres a seis años e inhabilitación para el ejercicio de funciones públicas por igual período.

Se aplicarán iguales sanciones al servidor público que, en el ejercicio de sus funciones, incurra en alguna de las siguientes conductas:

1. Realice como funcionario aduanero cambios de los elementos del aforo, como la disminución de la cantidad, del valor o la fijación de este, en forma manifiestamente irreal o improcedente, al aplicar gravámenes que no correspondan a las mercancías que se aforan.
2. Oculte denuncias sobre cualquier infracción aduanera, u obstaculice sus trámites.
3. **Ejerza indebidamente las funciones de verificación, valoración, clasificación, origen, inspección o cualquier otra función** aduanera o de control a su cargo, siempre que en tales actos u omisiones medie negligencia manifiesta, que hubiera posibilitado la comisión de contrabando, defraudación, delito aduanero especial o sus tentativas.

4. Afecte el Sistema Informático Aduanero Oficial de la Autoridad Nacional de Aduanas al introducir, alterar, modificar borrar, cambiar o anular declaraciones sin las debidas autorizaciones del administrador regional respectivo.

Artículo 288-D. Los delitos tipificados en los artículos 288-A, 288-B y 288-C de este Código serán sancionados con prisión de tres a seis años, cuando se emplee cualquier forma de violencia física o psicológica para realizar el delito, evitar su descubrimiento o facilitar su ejecución. Se impondrá igual sanción en el caso de la defraudación aduanera tipificada en el artículo 288-B, cuando en los documentos respectivos se declaren como destinatarios a personas naturales o jurídicas inexistentes.

Artículo 288-E. Además de las sanciones señaladas para cada uno de los hechos punibles previstos en este Capítulo, la autoridad judicial competente impondrá la sanción de multa, según lo previsto por el artículo 70 de este Código.

Artículo 288-F. Las penas previstas en este Capítulo serán reducidas:

1. A la mitad, cuando antes de dictarse la resolución de elevación de la causa a juicio, el responsable de los delitos reintegre el monto producido por el contrabando o la cuota defraudada.
2. Una tercera parte, si el reintegro del contrabando o de la cuota defraudada se hace después de dictado el auto y antes de la sentencia de primera instancia.

En el caso de Panamá, el Código Fiscal, separa los delitos de las faltas y establece el Procedimiento Penal Aduanero y el Procedimiento Penal Común, respectivamente, procedimientos que constituyen los instrumentos a través de los cuales se harán efectivas las sanciones por fraude al fisco.

Es la propia Administración Tributaria, que, conforme a la estructura de las competencias, está llamada a ejercer la potestad sancionadora punitiva para estos efectos está compuesta por la Autoridad Nacional de Aduanas, cuando se trate de defraudación al Impuesto de Importación y para el resto de las defraudaciones a los otros impuestos, por la Dirección General de Ingresos (DGI).

El procedimiento Penal Aduanero, se aplica de forma complementaria al Procedimiento Penal Común, no resultará del todo eficaz, dado que tal aplicación supletoria tendrá algunas distorsiones derivadas de la incompatibilidad de la naturaleza de las sanciones que se pretenden imponer entre ambos procedimientos.

Anexo II

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO	
ARGENTINA	<p>Ley N° 24.769 Penal Tributaria Previsional con las modificaciones de la Ley N° 26.735.</p> <p>Nota: Se transcribe el Título I, "Delitos Tributarios"</p>	<p>Evasión Simple</p> <p>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, evadiera 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 tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.</p> <p>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.</p> <p>Aprovechamiento indebido de subsidios</p> <p>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, recuperos, 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.</p> <p>Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</p> <p>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.</p> <p>Casos en que se producirá la pérdida de beneficios.</p> <p>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.</p> <p>Apropiación indebida de tributos</p> <p>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.</p>	<p>La Ley 26.683 (2011) trajo aparejado un cambio de paradigma en la legislación argentina, ya que 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.</p> <p>Esto es lo que comúnmente se denomina "autolavado".</p> <p>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 y financiero.</p>	
	BAHAMAS	<p>Tax evasion as a crime is not listed in the Laws of the Bahamas.</p>		

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
CHILE	Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario	<p>Art. 97.4°.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito (131) o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento (132) del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo. (133) Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado. (134) El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado. (135) Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave. (135) El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales. (136).</p> <p>Art.97. 5. La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento (137) del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados medio a máximo. (138).</p> <p>Art. 97. 10. El no otorgamiento de guías de despacho (145), de facturas, notas de débito, notas de crédito (146) o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito (146) o guías de despacho (147) sin el timbre (148) correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, con multa del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto (149) de la operación, con un mínimo de 2 unidades tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales. (144) (150) En el caso de las infracciones señaladas en el inciso primero éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción. (151) La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo (153). Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años. (152) (154) Para los efectos de aplicar la clausura, el Servicio podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin ningún trámite previo por el Cuerpo de Carabineros, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario. En todo caso, se pondrán sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados. Cada sucursal se entenderá como establecimiento distinto para los efectos de este número. En los casos de clausura, el infractor deberá pagar a sus dependientes las correspondientes remuneraciones mientras que dure aquella. No tendrán este derecho los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción.</p>	<p>La Ley N° 20.818 (2015), que perfecciona los mecanismos de prevención, detección, control, investigación y juzgamiento del delito de lavado de activos, introduce con ello importantes modificaciones a la Ley anti-lavado de dinero N° 19.913.</p> <p>Se define a los delitos previos dentro de una lista cerrada en el Art. 27 inc. a) que incluye al delito contemplado en el inciso tercero del N° 4 del Art. 97 del Código Tributario, esto es, quien simula una operación tributaria o mediante cualquier maniobra fraudulenta, obtiene una devolución de impuestos que no le corresponde.</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
CHILE (Continuación)		<p>Art. 97. 22. El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con pena de presidio menor en su grado medio a máximo y una multa de hasta seis unidades tributarias anuales. (166).</p>	
		<p>Art. 97. 23.- El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales. (167) El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual. (167).</p>	
		<p>Art. 100. El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan. (172) Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.</p>	

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
COLOMBIA	Código Penal, con la reforma de la Ley N° 1819 (2016)	<p>ARTÍCULO 338. Adiciónese el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, el cual quedará así:</p> <p>CAPÍTULO 12.</p> <p>Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.</p> <p>Artículo 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que de manera dolosa omite activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente.</p> <p>PARÁGRAFO 1o. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.</p> <p>PARÁGRAFO 2o. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.</p> <p>ARTÍCULO 339. Modifíquese el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.</p> <p>En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguiente a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.</p> <p>El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma penal prevista en este artículo.</p> <p>Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.</p> <p>PARÁGRAFO. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la venta, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.</p>	<p>El delito de lavado de activos en Colombia encuentra su regulación en la Ley N° 599 del año 2000 (Código Penal) dentro del libro II, parte especial dentro de los delitos del Título X contra el Orden Económico Social y dentro de un Capítulo específico dedicado a los delitos de lavado de activos (artículos 323 a 327).</p> <p>En referencia a los delitos tributarios, deviene oportuno señalar que los mismos son delitos precedentes del delito de lavado de activos. Si bien el actual artículo 323 del Código Penal no contiene una referencia expresa al delito tributario, la técnica empleada por el legislador al sancionar la norma consiste en enumerar la lista de delitos fuente con referencia directa a los Títulos completos del Código Penal, incluyendo los "Delitos contra la Administración Pública", entre los cuales se encuentra en la sistemática del referido Código, el delito tributario.</p> <p>En otras palabras, el catálogo de delitos incluidos en el Título XV del Código Penal colombiano "Delitos contra la Administración Pública" -entre los cuales figura el delito tributario- configura un delito fuente del Lavado de activos.</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
ESPAÑA	<p>Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.</p> <p>Nota: Se transcriben solamente delitos tributarios.</p>	<p>Artículo 305.</p> <p>1 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 y 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.</p> <p>La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.</p> <p>Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.</p> <p>2 A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:</p> <p>a Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.</p> <p>b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.</p> <p>3 Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.</p> <p>Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.</p> <p>4 Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.</p> <p>Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.</p> <p>La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.</p>	<p>El art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, 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.</p> <p>En consecuencia, expresamente se incluye la cuota tributaria defraudada como un bien procedente de actividad delictual idóneo para una operación de blanqueo de capitales</p>

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

Artículo 305 bis.

1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Artículo 306.

El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniend

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
------	-------	-----------------------	--------------------------

ESPAÑA (Continuación)		o indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.	
		Si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.	

GRECIA	Code of Tax Procedures (Law 4174/2013).	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Offense</th> <th>Criminal penalties</th> <th>Liabile persons</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Concealment of taxable income or assets > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax</td> <td>Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years {</td> <td>-BoD President -Managing Director -General Manager -Other BoD members with signature rights -Ordinary BoD members (in the absence of the above persons) Individuals who de facto exercise management duties</td> </tr> <tr> <td>Concealment of withholding taxes > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax</td> <td>Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Concealment of VAT > Euro 50,000</td> <td>Tax Liability < Euro 100,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 100,000 = Imprisonment for 5-20 years</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Issuance or receipt of false tax records</td> <td>Transaction value < Euro 75,000 = Imprisonment for 3 months – 5 years Transaction value > Euro 75,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Issuance or receipt of fictitious tax records of a transaction value > Euro 75,000</td> <td>Transaction value < Euro 200,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Outstanding debts to the Greek State > Euro 100,000 (4 months after the debt becomes due and payable)</td> <td>Outstanding debt < Euro 200,000 = Imprisonment of 1-5 years Outstanding debt > Euro 200,000 = Imprisonment of 3-5 years</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Offense	Criminal penalties	Liabile persons	Concealment of taxable income or assets > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax	Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years {	-BoD President -Managing Director -General Manager -Other BoD members with signature rights -Ordinary BoD members (in the absence of the above persons) Individuals who de facto exercise management duties	Concealment of withholding taxes > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax	Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years		Concealment of VAT > Euro 50,000	Tax Liability < Euro 100,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 100,000 = Imprisonment for 5-20 years		Issuance or receipt of false tax records	Transaction value < Euro 75,000 = Imprisonment for 3 months – 5 years Transaction value > Euro 75,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years		Issuance or receipt of fictitious tax records of a transaction value > Euro 75,000	Transaction value < Euro 200,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years		Outstanding debts to the Greek State > Euro 100,000 (4 months after the debt becomes due and payable)	Outstanding debt < Euro 200,000 = Imprisonment of 1-5 years Outstanding debt > Euro 200,000 = Imprisonment of 3-5 years		<p>Law 3691/2008 (5 August 2008) Prevention and suppression of money laundering and terrorist financing and other provisions.</p> <p>The criminal activities (predicate offences) the proceeds of which should not be legalized are, amongst others, the following:</p> <p>Crimes that usually have an international dimension such as:</p> <ul style="list-style-type: none"> - participation in an organized criminal group, sexual exploitation and trafficking in human beings, offences related to narcotic drugs, terrorism, - Crimes of corruption such as: bribery of judges, bribery of foreign civil servants or of employees of the EU, any other offence generating any type of economic benefit, punishable by imprisonment of more than six months, - Tax evasion. <p>Predicate offences must be committed either in Greece or in another country, provided that in the latter case, such activities (a) would qualify as predicate offences if committed in Greece and (b) are punishable offences according to the law of such other country.</p> <p>Law 3691/2008 regulates only the legalization of proceeds from the criminal activities characterized as predicate offences and not the offences as such, since these are governed by special Criminal Law provisions.</p>
		Offense	Criminal penalties	Liabile persons																				
		Concealment of taxable income or assets > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax	Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years {	-BoD President -Managing Director -General Manager -Other BoD members with signature rights -Ordinary BoD members (in the absence of the above persons) Individuals who de facto exercise management duties																				
		Concealment of withholding taxes > Euro 100,000 per fiscal year & type of tax	Tax Liability < Euro 150,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 150,000 = Imprisonment for 5-20 years																					
		Concealment of VAT > Euro 50,000	Tax Liability < Euro 100,000 = Imprisonment for 2-5 years Tax Liability > Euro 100,000 = Imprisonment for 5-20 years																					
		Issuance or receipt of false tax records	Transaction value < Euro 75,000 = Imprisonment for 3 months – 5 years Transaction value > Euro 75,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years																					
Issuance or receipt of fictitious tax records of a transaction value > Euro 75,000	Transaction value < Euro 200,000 = Imprisonment for 1-5 years Transaction value > Euro 200,000 = Imprisonment for 5-10 years																							
Outstanding debts to the Greek State > Euro 100,000 (4 months after the debt becomes due and payable)	Outstanding debt < Euro 200,000 = Imprisonment of 1-5 years Outstanding debt > Euro 200,000 = Imprisonment of 3-5 years																							

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
HOLANDA	<p>Section 68, 69, 69a of the General Tax Act</p>	<p>Section 68 General Tax Act</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anyone who is liable, according to the fiscal law: <ol style="list-style-type: none"> a. to provide information, facts or indications, and does not provide information, facts or indications, or provides incorrect or incomplete information, facts or indications; b. to submit books, documents, other data carriers or their contents for inspection, and does not make these books, documents, other data carriers or their contents available for this purpose; c. to submit books, documents, other data carriers or their contents for inspection, makes available false or forged books, documents, other data carriers or their contents for this purpose; d. to keep business records in accordance with the requirements of the fiscal law, and does not keep such records; e. to retain books, documents or other data carriers, and does not retain such books, documents or other data carriers; f. to render assistance as referred to in Section 52, paragraph six, and does not render this assistance; g. to issue an invoice or bill, and issues an incorrect or incomplete invoice or bill; shall be punished with a detention of not more than six months or a money fine of the third category. 2. Anyone who does not comply with the obligation referred to in Section 47, par. 3, shall be punished with a money fine of the second category. 3. Anyone who does not comply with the obligation referred to in Section 47a as a result of a legal or lawful injunction regarding the rendering of assistance in the provision of the required information or facts or regarding giving inspection into books, documents, other data carriers or their contents, applicable to a legal body established outside the Netherlands or to a natural person living outside the Netherlands, or as a result of a refusal by a legal body established outside the Netherlands or by a natural person living outside the Netherlands to provide the required information or facts or to give inspection into the books, documents or other data carriers or their contents, which cannot be attributed to him, shall not be punished. 	<p>I.- Los arts. 420 bis y 420 quarter del CP incluyen a los activos que se deriven de 'cualquier delito'; por lo que los delitos fiscales también resultan punibles. Esta tesis fue convalidada por la Suprema Corte, en sentencia del 7 de octubre de 2008 (NJ 2009, 92).</p> <p>II.- The Netherlands have criminalized ML through articles 420 bis, 420 ter and 420 quater Wetboek van Strafrecht (Penal Code)</p> <p>Section 420bis of the Penal Code</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anyone who: <ol style="list-style-type: none"> a. hides or conceals the true nature, the origin, the place where it was found, the disposal or the relocation of an object, or hides or conceals who the person holding title to the object is or who has it in his possession, whereas he knows that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence; b. acquires, possesses, passes on or sells an object, or makes use of an object, whereas he knows that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence; shall be guilty of money laundering and liable to a term of imprisonment not exceeding six years or a money fine of the fifth category. 2. Objects include any items of property and any property rights.
	<p>Section 69 General Tax Act</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anyone who intentionally does not file a tax return, provided for in the fiscal law, or does not file this tax return within the set deadline, or commits one of the acts described in Section 68, first paragraph, parts a, b, d, e, f or g, if this serves to cause that too little tax is levied, will be punished either with a detention of not more than four years or a money fine of the fourth category or, if this is more, not more than once the amount of the tax levied short. 2. Anyone who intentionally files an incorrect or incomplete tax return, provided for in the fiscal law, or commits the act described in Section 68, first paragraph, part c, if this serves to cause that too little tax is levied, will be punished either with a detention of not more than six years or a money fine of the fifth category or, if this is more, not more than once the amount of the tax levied short, provided that as far as the incorrectness or incompleteness of the tax return relates to taxable income as referred to in Section 5.1 of the Income Tax Act 2001, the money fine is not more than three times the amount of the tax levied short. 3. The right to institute criminal proceedings on the basis of this Section ceases, if the offender yet files a correct and complete tax return or provides correct and complete information, facts or indications, before he knows or may reasonably suspect that one or more officials referred to in Section 80, first paragraph, is or are aware or get(s) acquainted with the incorrectness or incompleteness. 4. If the act, for which the suspect can be prosecuted, is included in one of the provisions of the first or the second paragraph, as well as the provisions of Section 225, second paragraph of the Penal Code, prosecution on the basis of said Section 225, second paragraph, is ruled out. 	<p>Section 420ter of the Penal Code</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anyone who makes a habit of committing money laundering is liable to a term of imprisonment not exceeding eight years or a money fine of the fifth category. 2. The same punishment applies to anyone who commits money laundering in the pursuance of his profession or the operation of his business. Section 420quater of the Penal Code 1. Anyone who: <ol style="list-style-type: none"> a. hides or conceals the true nature, the origin, the place where it was found, the disposal or the relocation of an object, or hides or conceals who the person holding title to the object is or who has it in his possession, whereas he should reasonably suspect that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence;

- 5 Section 68, third paragraph, is applicable mutatis mutandis
6. If the guilty person commits one of the offences, described in the first and second paragraph, in the course of his profession, he may be disqualified from the practice of this profession.

Section 69a of the General Tax Act

1. Anyone who intentionally does not, partially does not, or does not within the deadline set in the tax act, pay the tax that must be paid on the basis of self-assessment, will be punished either with a detention of not more than six years or a money fine of the fifth category, or a money fine not exceeding the amount of tax paid short, whichever amount is higher.
2. Section 69, paragraph six, is applicable mutatis mutandis.
3. Anyone who applied to the tax collector for postponement of payment in time, or who immediately after it became apparent that the body is not able to pay, informed the tax collector in writing, is not punishable.

Section 225 Wetboek van Strafrecht (Penal Code)

1. Any person who counterfeits or falsifies a document which is to be used as evidence of any fact, such with the aim of using it or enabling others to use it as if it were genuine and non-forged, shall be guilty of forgery and liable to a term of imprisonment not exceeding six years or a fifth category fine.
2. The same sentence will be imposed on any person who deliberately uses the false or forged document as if it were genuine and non-forged, or who deliberately provides or keeps such a document in his possession, whilst he knows or should reasonably suspect that this document is intended to be used as such.
3. If an offence, as specified in the first or second paragraph, is committed with the intention of preparing or facilitating a terrorist crime, the prison sentence imposed on the offence will be increased by one third.

- b. acquires, possesses, passes on or sells an object, or makes use of an object, whereas he should reasonably suspect that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence; shall be guilty of culpable money laundering and liable to a term of imprisonment not exceeding two years or a money fine of the fifth category.

2. Objects include all items of property and all property rights.

- III.- Participation in a criminal organization:

Section 140 of the Dutch penal code

1. Participation in an organization whose purpose is to commit criminal offences is punishable by a prison sentence not exceeding six years, or a fine of the fifth category.

2. Participation in the continuation of the activities of an organization which was banned by an irrevocable judicial decision, or which was banned by operation of law, or with regard to which an irrevocable statement as referred to in Section 122, first paragraph, of Book 10 of the Civil Code was issued, is punishable by a prison sentence not exceeding one year or a fine of the third category.

3. The prison sentences of the founders, leaders or managers of such an organization can be increased by one third.

4. Participation, as referred to in the first paragraph, is also understood to mean lending monetary or other material assistance to – and raising funds or recruiting persons on behalf of – the organization specified there.

Section 140a Penal Code

1. Participation in an organization whose purpose is to commit terrorist offences is punishable by a prison sentence not exceeding fifteen years, or a fine of the fifth category.

2. Founders, leaders and managers are liable to life imprisonment or a fixed term prison sentence not exceeding thirty years, or a fine of the fifth category.

3. Section 140, paragraph 4 applies mutatis mutandis.

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
HONG KONG	Section 82 of the Inland Revenue Ordinance (Cap 112) (IRO)	<p>1) Any person who willfully with intent to evade or to assist any other person to evade tax-</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) omits from a return made under this Ordinance any sum which should be included; or (Amended 30 of 1950 Schedule) (b) makes any false statement or entry in any return made under this Ordinance; or (c) makes any false statement in connection with a claim for any deduction or allowance under this Ordinance; or (d) signs any statement or return furnished under this Ordinance without reasonable grounds for believing the same to be true; or (e) gives any false answer whether verbally or in writing to any question or request for information asked or made in accordance with the provisions of this Ordinance; or (f) prepares or maintains or authorizes the preparation or maintenance of any false books of account or other records or falsifies or authorizes the falsification of any books of account or records; or (g) makes use of any fraud, art, or contrivance, whatsoever or authorizes the use of any such fraud, art, or contrivance, commits an offence. (Amended 49 of 1956 s. 63; 40 of 1972 s. 12; L.N. 411 of 1984; 50 of 1991 s. 4; L.N. 338 of 1995; 4 of 2010 s. 15) <p>(1A) A person who commits an offence under subsection (1) is liable-</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) on summary conviction to- <ul style="list-style-type: none"> (i) a fine at level 3; (ii) a further fine of treble the amount of tax which has been undercharged in consequence of the offence or which would have been undercharged if the offence has not been detected; and (iii) imprisonment for 6 months; and (b) on indictment to- <ul style="list-style-type: none"> (i) a fine at level 5; (ii) a further fine of treble the amount of tax which has been undercharged in consequence of the offence or which would have been undercharged if the offence has not been detected; and (iii) imprisonment for 3 years. (Added 4 of 2010 s. 15) <p>(2) The Commissioner may compound any offence under this section and may before judgment stay or compound any proceedings thereunder.</p>	<p>The anti-money laundering and counter financing of terrorism (AML/CFT) legal and regulatory regime for AIs has been further strengthened with the commencement of the Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing (Financial Institutions) Ordinance (AMLO, Cap. 615 came into effect on 1 April 2012) which defines money laundering as an act that is intended to have the effect of making the proceeds of an indictable offence not to appear so (Schedule 1 of the AMLO, Cap. 615).</p> <p>Since tax evasion already constitutes an indictable offence in Hong Kong (Section 82 of the Inland Revenue Ordinance, Cap. 112), the customer due diligence and record keeping requirements under AMLO should effectively detect and deter the laundering of its proceeds. Furthermore, the statutory requirement (Section 25A of the Organized and Serious Crimes Ordinance, Cap. 455) to make a disclosure to the Joint Financial Intelligence Unit, where AIs have knowledge or suspicion of tax evasion related activity, has existed for a number of years.</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
IRLANDA	<p>Taxes Consolidation Act (TCA), Chapter 4 Revenue offences, Section 1078 Revenue offences</p>	<p>This section criminalizes (i.e. makes an offence) tax/duty evasion in general and specifically various actions or failures in the context of obligations imposed by all the statutes and instruments dealing with taxes and duties under the care and management of the Revenue Commissioners.</p> <p>The section also provides for the maximum liability of a person convicted of such an offence – the actual liability is a matter for the Court. The Probation Act does not apply in respect of these offences.</p> <p>Details</p> <p>Definitions “the Acts” are defined in a list of statutes and instruments which cover the taxes and duties under the care and management of the Revenue Commissioners. The offences detailed in the section apply in relation to matters required to be done by the Acts or to actions undertaken in relation to tax.</p> <p>The Acts concerned are</p> <ul style="list-style-type: none"> • the Customs Acts, • the statutes relating to excise duties and the management of those duties, • the Tax Acts, • Parts 18A, 18B, 18C and 18D, • the Capital Gains Tax Acts, • the Value-Added Tax Consolidation Act 2010 and any amendments or extensions to that Act, • the Capital Acquisitions Tax Consolidation Act 2003 and any amendments or extensions to that Act, • the statutes relating to stamp duty and the management of that duty, • Part VI of the Finance Act, 1983 (residential property tax), and • the Finance (Local Property Tax) Act 2012. <p>“authorized officer” is an officer of the Revenue Commissioners authorized in writing to exercise any of the powers conferred by the Acts.</p> <p>“tax” is any tax, duty, levy or charge under the care and management of the Revenue Commissioners.</p> <p>General Revenue offences</p> <p>An offence is created where a person is — (1A) (c)</p> <ul style="list-style-type: none"> • knowingly concerned in the fraudulent evasion of tax by the person or any other 26 Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2016 Edition - Part 47 person, • knowingly concerned in, or is reckless as to whether or not the person is concerned in, facilitating the fraudulent evasion of tax by another person or the commission by another person of an offence under subsection (2), or • knowingly concerned in the fraudulent evasion or attempted fraudulent evasion of any prohibition or restriction on importation for the time being in force, or the removal of any goods from the State, in contravention of any provision of the Acts. <p>Explanations are provided for the concepts of “facilitating”, “fraudulent evasion of tax” and what it means for a person to be “reckless” in the context of facilitating tax evasion. (1A)(a),(b)</p> <p>Specific Revenue offences</p> <p>A person is guilty of an offence under this section if that person —</p> <ul style="list-style-type: none"> • impersonates an officer of the Revenue Commissioners with the intention to deceive, (1B) • knowingly or willfully furnishes or delivers any incorrect return, statement, accounts or information in connection with any tax, (2)(a) • knowingly aids, abets, assists, incites or induces another person to make or deliver, knowingly or willfully, any incorrect return, statement or accounts in connection with any tax, (2)(b) 	<p>Irish law relating to anti-money laundering and the countering of the financing of terrorism is set out in the Criminal Justice (Money Laundering & Terrorist Financing) Act 2010, as amended. The 2010 Act initially transposed the Third Anti-Money Laundering Directive (3AMLD) and its Implementing Directives, Directives 2005/60/EC and 2006/70/EC, into Irish law, while later amendments in 2013 gave further effect to recommendations of the Financial Action Task Force. The Act requires financial institutions and other designated non-financial businesses or professions to take measures to prevent ML/TF. Preventative measures set out in Part 4 of the Act include requirements to establish the identity of customers and to report suspicious transactions to Ireland’s police-based FIU (within An Garda Síochána). These ‘suspicious transaction reports’ (STRs) must simultaneously be submitted to both the FIU and the Revenue Commissioners. Revenue operates a Financial Intelligence Section to analyse received STRs. Ireland seems to be unusual in implementing a dual-reporting requirement for STRs</p> <p>Parts 1 to 3 of the Act define offences of money laundering and terrorist financing and also provide for certain powers for investigation of those offences. As far as I can tell the legislation is based on the “all crimes” model in that Section 6 of the Act states:</p> <p>“criminal conduct” means—</p> <ol style="list-style-type: none"> conduct that constitutes an offence, or conduct occurring in a place outside the State that constitutes an offence under the law of the place and would constitute an offence if it were to occur in the State; <p>“proceeds of criminal conduct” means any property that is derived from or obtained through criminal conduct, whether directly or indirectly, or in whole or in part, and whether that criminal conduct occurs before, on or after the commencement of this Part.</p> <p>Tax offences, which are separately defined in the Taxes Acts, would automatically be covered by this formulation. Note that Section 16 of the Act (extract below) makes it clear that the tax offences covered are not just those against Irish law but include offences as well against foreign tax laws:</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
IRLANDA (Continuación)		<ul style="list-style-type: none"> • knowingly or willfully possess or uses an electronic device (a zapper), for the purpose of tax evasion that alters computer records without preserving the original data, (2) (ba) • provides or makes available an electronic device (a zapper), for the purpose of tax evasion, that alters computer records without preserving the original data, (2) (bb) • deliberately makes false claims for relief, or exemption from, or repayment of any tax covered by the section, (2)(c) • knowingly or willfully issues or produces incorrect invoices, receipts, instruments or other documents in connection with any tax, (2)(d) • fails in relation to dividend withholding tax (DWT) to — (2) (dd) <ul style="list-style-type: none"> - make a deduction of DWT required under section 172B (1), - pay the DWT deducted to the Collector-General within the time specified in section 172K (2), - make a reduction under section 172B (2) in the amount of additional share capital to be issued in place of a cash distribution, - pay (having made such a reduction) the amount referred to in section 172B(2)(d) (which amount is treated as a deduction of DWT) to the Collector-General within the time specified in section 172K (2), or - pay an amount referred to in section 172B(3)(a) (amount to be paid in case of non-cash distributions other than scrip dividends, and to be treated as a deduction of DWT) to the Collector-General within the time specified in section 172K (2), • fails in relation to deposit interest retention tax (DIRT) to — (2)(e) <ul style="list-style-type: none"> - make a deduction of DIRT under section 257(1), - pay the DIRT deducted to the Collector-General within the time specified in section 258(3), or - pay an amount on account of DIRT to the Collector-General within the time specified in section 258(4), 27 Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2016 Edition - Part 47 • fails, as an investment undertaking, to pay to the Collector-General the appropriate tax required to be paid under section 739E within the time specified in section 739F, (2)(f) • fails to comply with the requirement in section 9605 (4) to provide security in respect of certain fiduciary taxes, (2)(fa) • fails without reasonable excuse to comply with the provisions of the Acts which require — (2)(g) <ul style="list-style-type: none"> - the furnishing of a return of income, profits or gains or the sources of such income, profits or gains for tax purposes - the furnishing of any other return, certificate, notification, particulars, statement or evidence for tax purposes, - the keeping and retention of books, records, accounts and other documents for tax purposes, - the production of books, records, accounts and other documents when requested to do so for tax purposes, • knowingly or willfully destroys, defaces or conceals from an authorized officer, within the time limits specified for their retention, any records or any written or printed material in any form (including mechanically or electronically stored, maintained or preserved, even if the material is not stored in legible form) which a person is obliged under the Acts to keep, issue or produce for inspection, (2)(h) 	<p>For the avoidance of doubt, a reference in this Part to an offence under the law of a place outside the State includes a reference to an offence in connection with taxes, duties, customs or exchange regulation.</p> <p>Note also that under the EU's 4 AMLD tax crimes are now included as a predicate offence for money laundering for the first time throughout the EU.</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
IRLANDA (Continuación)		<ul style="list-style-type: none"> • knowingly or willfully falsifies, conceals, destroys or otherwise disposes of (or causes or permits same to happen) books, records or other documents which the person has been required to deliver or, as the case may be, make available under section 900(3) or under a Revenue notice served under section 900, 902, 906A or 907 or by order of the High Court under section 901, 902A, or 908, (2) (hh) • fails to remit PAYE or VAT within the statutory time limits, (2)(i) • fails to deduct, or remit to the Collector-General, relevant contracts tax deducted under Chapter 2 of Part 18, (2)(ii) • fails to deduct, or remit to the Collector-General, local property tax deducted under Part 10 of the Finance (Local Property Tax) Act 2012, (2)(iii) • obstructs or interferes with an officer of the Revenue Commissioners or any other person in the exercise or performance of powers or duties under the Acts for tax purposes. 	

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
LUXEMBURGO	Law of 23 December 2016	Simple offence	<p>Definition</p> <p>When the fraud is not an aggravated fiscal fraud nor a tax swindle</p> <p>Sanctioned by</p> <p>Administrative courts</p>
	Note: The Law distinguishes three types of fiscal fraud	Aggravated fiscal fraud	<p>When the amount of fraud is considered as significant, i.e. if either the amount of the tax defrauded (or fraudulently reimbursed) exceeds €200,000, or if the tax defrauded (or fraudulently reimbursed) (i) exceeds 25 percent of the annual tax due (or fraudulently reimbursed) and (ii) is equal or exceeds €10,000</p> <p>Sanctioned by</p> <p>Imprisonment from 1 month to 3 years and a fine of between €25,000 and 6 times the amount of tax defrauded or fraudulently reimbursed</p>
		Tax swindle (l'escroquerie fiscale)	<p>If the fraud involves a significant amount either in absolute amount or in relation to the annual tax due or with the annual repayment due and has been committed by the systematic use of fraudulent practices intended to conceal facts relevant to the authority or to persuade it of inaccurate facts</p> <p>Sanctioned by</p> <p>Imprisonment from 1 month to 5 years and a fine of between €25,000 and 10 times the amount of tax defrauded or fraudulently reimbursed</p>

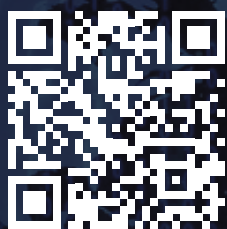
The Law of 23 December 2016 relating to the implementation of the 2017 tax reform has included aggravated tax evasion (fraude fiscale aggravée) and tax fraud (escroquerie fiscale) (or attempts to commit such offences) as criminal tax offences constituting primary offences (infractions primaires) of money laundering under Article 506-1 of the Luxembourg Criminal Code. This means that the re-investment of the proceeds resulting from criminal tax offences committed as from 1 January 2017 constitutes a money-laundering offence under the Law of 12 November 2004 relating to the fight against money laundering and financing of terrorism ("AML Law").

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
MEXICO	<p>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 27-01-2017</p>	<p>Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal 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.</p> <p>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.</p> <p>El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.</p> <p>El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,540,350.00. II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00 pero no de \$2,310,520.00. III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00. <p>Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.</p> <p>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.</p> <p>El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros. e). Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas. f). Manifiestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan. g). Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones. h). Declarar pérdidas fiscales inexistentes. <p>Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.</p> <p>No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.</p> <p>Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.</p>	<p>El artículo 400 bis del Código Penal Federal de México establece que el delito previo, predicado o subyacente del lavado de activos, puede ser cualquier delito federal o local grave cometido en el territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, incluyendo a los delitos relacionados con la delincuencia organizada, siendo estos delitos de cualquier naturaleza susceptibles de generar recursos económicos, entre ellos, el de defraudación fiscal.</p> <p>El delito fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal "se podrán perseguir simultáneamente" conforme al tercer párrafo del Art. 108 del CF. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
SINGAPUR	<p>Direct tax offences under s.96 and s.96A Income Tax Act and Indirect tax offences covered by s.62 and s.63 Goods and Services Tax Act</p>	<p>Direct tax offences under s.96 and s.96A Income Tax Act</p> <p>s.96 Tax Evasion</p> <p>(1) Any person who willfully with intent to evade or to assist any other person to evade tax:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) omits from a return made under this Act any income which should be included; (b) makes any false statement or entry in any return made under this Act or in any notice made under s.76(8); (c) gives any false answer, whether verbally or in writing, to any question or request for information asked or made in accordance with the provisions of this Act; or (d) fails to comply with s.76(8) <p>s.96A Serious Fraudulent Tax Evasion</p> <p>(1) Any person who willfully with intent to evade or to assist any other person to evade tax:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) prepares or maintains or authorizes the preparation or maintenance of any false books of account or other records or falsifies or authorizes the falsification of any books of account or records; or (b) makes use of any fraud, art or contrivance or authorizes the use of any such fraud, art or contrivance. <p>Indirect tax offences covered by s.62 and s.63 Goods and Services Tax Act</p> <p>s.62 Tax Evasion</p> <p>(1) Any person who willfully with intent to evade or to assist any other person to evade tax:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) omits or understate any output tax or overstates any input tax in any return made under this Act; (b) makes any false statement or entry in any return, claim or application made under this Act; (c) gives any false answer, whether verbally or in writing, to any question or request for information asked or made in accordance with the provisions of this Act; (d) prepares or maintains or authorizes the preparation or maintenance of any false books of account or other records or falsifies or authorizes the falsification of any books of account or records; or (e) makes use of any fraud, art or contrivance whatsoever or authorizes the use of any such fraud, art or contrivance <p>s.63 Improperly Obtaining Refund</p> <p>Any person who knowingly:</p> <ul style="list-style-type: none"> · causes; · attempts to cause · does any act with intent to cause; or · makes default in performance of any duty imposed upon him by this Act with intent to cause, the refund to that person by the Comptroller of any amount in excess of the amount properly so refundable to him 	<p>With effect from 1 July 2013, the offences of tax evasion and serious fraudulent tax evasion under the Income Tax Act, and the offences of tax evasion and improperly obtaining refunds under the Goods and Services Tax Act have been designated as money-laundering predicate offences. This action is part of a slew of measures Singapore is taking to strengthen its framework for international tax cooperation to combat cross-border tax offences.</p> <p>The Monetary Authority of Singapore (“MAS”) had earlier announced this change in a consultation paper titled “Designation of Tax Crimes as Money Laundering Predicate Offences in Singapore” issued in October 2012.</p>

PAIS	NORMA	TEXTO Y/O COMENTARIOS	DELITO PRECEDENTE LAVADO
SUIZA	Art. 186 FDTA and art. 59 para. 1 HDTA	The combination of the tax fraud qualifying elements of the behavioral offence according to art. 186 FDTA and art. 59 para. 1 HDTA: "any person who uses falsified or altered documents for the purpose of misleading the tax authorities and committing tax evasion" and the realization of the new elements which have been introduced in art. 305bis para. 1 and para. 1bis SCC ("tax embezzlement for an amount of over CHF 300'000 per fiscal period") will constitute the new qualified tax crime under Swiss law.	<p>Art. 305bis 295</p> <p>1. Any person who carries out an act that is aimed at frustrating the identification of the origin, the tracing or the forfeiture of assets which he knows or must assume originate from a felony or aggravated tax misdemeanor is liable to a custodial sentence not exceeding three years or to a monetary penalty.²⁹⁶</p> <p>1bis. An aggravated tax misdemeanor is any of the offences set out in Article 186 of the Federal Act of 14 December 1990²⁹⁷ on Direct Federal Taxation and Article 59 paragraph 1 clause one of the Federal Act of 14 December 1990²⁹⁸ on the Harmonization of Direct Federal Taxation at Cantonal and Communal Levels, if the tax evaded in any tax period exceeds</p> <p>300 000 francs.²⁹⁹</p> <p>2. In serious cases, the penalty is a custodial sentence not exceeding five years or a monetary penalty. A custodial sentence is combined with a monetary penalty not exceeding 500 daily penalty units.³⁰⁰</p>

URUGUAY	<p>Código Tributario</p> <p>Decreto – Ley Nº 14.306 de 29 de noviembre de 1974 y mod.</p>	<p>Artículo 110. - (Defraudación tributaria). El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.</p> <p>Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada.</p> <p>Artículo 111.- (Instigación pública a no pagar tributos). El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.</p> <p>Artículo 112.- Cuando el delito establecido en el artículo 110 fuere cometido en beneficio de uno de los entes previstos en el artículo 17, numeral 2º del Código Tributario, las penas se aplicarán a las personas físicas que efectivamente hubieren participado en los hechos, atendiendo a las características de su participación, según las reglas del Concurso de delincuentes.</p>	<p>Uruguay, al igual que Panamá, entre otros varios países, no penaliza el recidado de activos procedentes de delitos fiscales. No obstante, en el ámbito del Poder Ejecutivo se ha confeccionado un borrador del nuevo proyecto de Ley Integral Antilavado y precisamente, uno de los puntos clave de la referida ley prevé la inclusión del delito fiscal como delito precedente del lavado de activos cuando el monto de la defraudación tributaria sea superior a unos USD 300 mil en el año 2017 y a un monto menor de USD 100 mil a partir del siguiente año 2018. Ello se desprende del informe que representantes de la Secretaría Nacional Contra el Lavado de Activos, encabezados por su director, el licenciado Carlos Díaz, brindaron la segunda semana de julio al Parlamento uruguayo</p>
---------	--	--	--



Serie **Documentos de Trabajo**



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org