



UNIVERSIDAD LATINA DE PANAMÁ
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
LICENCIATURA EN DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

**EL DEBIDO PROCESO EN LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN PANAMÁ**

Proyecto Final de Graduación como requisito para optar por el título de Licenciado
en Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Latina de Panamá

PREPARADO POR:

Armando Xavier Zamora Toribio

CIP- 8-965-1943


ASESOR:

Magíster Juan Ramón Escala

Panamá, República de Panamá.

2025

Este Trabajo Final de Grado fue aprobado por el Tribunal Evaluador de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Latina de Panamá, como requisito para optar por el Título de Licenciatura en Derecho y Ciencias Políticas.



Representante de la Universidad.

Juan Ramón Escala

Profesor Asesor.

Armando Xavier Zamora Toribio

Estudiante

DEDICATORIA

Dedico este trabajo, primero a **Dios** por darme sabiduría para llegar hasta donde he llegado y por hacer realidad este sueño anhelado.

A mis **padres** por su apoyo incondicional y por estar allí, siempre motivándome y ayudándome alcanzar tan prestigiosa meta.

A la **Universidad Latina de Panamá** por darme la oportunidad de estudiar y ser un profesional.

Al profesor **Juan Ramón Escala** por su esfuerzo y dedicación, quien, con sus conocimientos y su experiencia, hizo posible finalizar con éxito, este trabajo de investigación.

A mis profesores que me impartieron sus conocimientos y me ayudaron en la formación académica, de esta distinguida profesión.

Armando Xavier Zamora Toribio.

AGRADECIMIENTO

Agradezco primeramente a Dios por guiarme, darme inteligencia y fortaleza para finalizar mis estudios. También quiero agradecer a mis padres y a mi hermano Edwards David Zamora Toribio, quienes fueron mi inspiración y motivación para finalizar una de mis metas.

A todos los profesores y amigos que me brindaron su apoyo tanto moral como profesional para alcanzar uno de mis sueños más anhelados.

De igual manera agradezco al profesor y Licenciado Juan Ramón Escala, asesor de la investigación, quien me guio y me dio orientaciones de las cuales fueron claves para la culminación de este trabajo.

Armando Xavier Zamora Toribio.



UNIVERSIDAD LATINA DE PANAMÁ

DECLARACIÓN JURADA

Yo, **Armando Xavier Zamora Toribio**, con cédula de identidad personal N° **8-965-1943**, estudiante graduando del programa/carrera de **Licenciatura en Derechos y Ciencias Políticas**, declaro bajo la gravedad del juramento que el material que aparece en este trabajo de graduación, en la opción Proyecto Final de Licenciatura es de mi producción intelectual, razón por cual exonero a la Universidad Latina de Panamá de cualquier responsabilidad relacionada con este aspecto.

Para que conste, firmo la presente declaración el día 18 de marzo del año 2025.

Firma del estudiante _____

Armando Xavier Zamora Toribio.

Cédula: 8-965-1943

ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA.....	III
AGRADECIMIENTO	IV
DECLARACIÓN JURADA.....	V
ÍNDICE GENERAL	VI
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	XI
ÍNDICE DE ILUSTRACIÓN	XII
INTRODUCCIÓN	XIII
CAPÍTULO I.....	1
EL PROBLEMA.....	1
1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA.....	2
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	9
1.4. OBJETIVOS	10
1.4.1. OBJETIVOS GENERALES	10
1.4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	11
1.5. ALCANCE Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
1.5.1 ALCANCE.....	12
1.5.2. LÍMITES.....	12
1.6. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN A LAS QUE PERTENECE EL ESTUDIO.....	14
1.6.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN:	15
1.6.2. INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN:.....	16
CAPÍTULO II	17
MARCO TEÓRICO	17
2.1. ANTECEDENTES DE INVESTIGACIONES.....	18
2.1.2. MARCO CONCEPTUAL	20

2.1.2.1. Tributo	20
2.1.2.2. Derecho Financiero	21
2.1.2.3. Derecho Tributario	23
2.1.2.4. Base Legal del Ordenamiento Jurídico Tributario en Panamá	26
2.2. BASES TEÓRICAS QUE SUSTENTAN LA INVESTIGACIÓN.....	30
2.2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS	30
2.2.1.2. Principio de Legalidad.....	32
2.2.1.3. Principio de Igualdad	34
2.2.1.4. Principio de Generalidad	35
2.2.1.5. No confiscatoriedad	36
2.2.2. POTESTAD TRIBUTARIA	36
2.2.2.1. Límites de la potestad tributaria	37
2.2.2.2. Fundamentos del poder tributario	38
2.2.3. ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	39
2.2.3.1. Fuentes del Derecho Tributario.....	40
2.2.4. EL DEBIDO PROCESO	41
2.2.4.1. El Debido Proceso: Elementos fundamentales.....	42
2.2.4.2. El Debido Proceso en el contexto panameño	44
2.2.4.3. Importancia del Debido Proceso	44
2.2.5. EL CÓDIGO FISCAL.....	45
2.2.5.1. Notificaciones de la DGI.....	48

2.2.5.2. Sanciones.....	51
2.2.6. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	53
2.2.6.1. Notificaciones Código de Procedimiento Tributario	58
2.2.7. ASPECTOS GENERALES DE LA DGI PANAMÁ.....	62
2.2.7.1. Objetivos de PATDAT	65
2.2.7.2. Componentes principales	66
2.2.7.3. Impacto esperado	67
2.2.7.4. Resultados de la evaluación TADAT	67
2.2.8. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.....	70
2.2.8.1. Competencias.....	70
2.3. VARIABLES.....	72
2.3.1. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LAS VARIABLES.....	73
2.3.2.1. Variable independiente.....	73
2.3.3. MAPA DE VARIABLES	76
2.4. GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	79
CAPÍTULO III.....	81
MARCO METODOLÓGICO	81
3.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	82
3.2. POBLACIÓN	84
3.2.1. MUESTRA	85
3.2.2. CÁLCULO DEL MUESTREO	86
3.3. DESCRIPCIÓN DEL INSTRUMENTO	87
3.3.1. TÉCNICA O INSTRUMENTO.....	87

3.4. PROCEDIMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN	89
3.4.1 PRIMERA FASE: REVISIÓN DOCUMENTAL.....	90
3.4.2 SEGUNDA FASE: ESTRUCTURACIÓN DEL MARCO TEÓRICO	90
3.4.3. TERCERA FASE: ESTRUCTURACIÓN DEL MARCO METODOLÓGICO.....	90
3.4.4. CUARTA FASE: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	91
CAPÍTULO IV	92
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.....	92
4.1. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	93
CAPÍTULO V.....	110
PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN	110
5.1. INTRODUCCIÓN DE LA PROPUESTA	111
5.2. JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA.....	113
5.3. OBJETIVOS DE LA PROPUESTA	114
5.3.1. OBJETIVO GENERAL	114
5.3.2. OBJETIVO ESPECÍFICOS.....	114
5.4. METAS A ALCANZAR	116
5.5. BENEFICIOS DE LA PROPUESTA	117
5.6. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.....	121
5.7. PRESUPUESTO	125
5.8. DISEÑO DE LA PROPUESTA	127
CONCLUSIONES.....	128
RECOMENDACIONES	130
BIBLIOGRAFÍA.....	132
ANEXOS.....	137

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1- Cronología de las leyes relacionadas con los principios y fundamentos de equidad fiscal y tributaria. Años 2005-2024 -----	18
Cuadro 2-Términos de Prescripción de las reformas al código de procedimiento tributario de la República de Panamá. Edición actualizada 2023-----	57
Cuadro 3- Resultados destacados de la evaluación TADAT. Panamá. Año 2019 -----	68
Cuadro 4-Mapa de operacionalización de variables -----	76
Cuadro 5-glosario de términos -----	79
Cuadro 6- Número de contribuyentes inscritos que utilizan la factura electrónica, por año: 2021-2024. -----	85
Cuadro 7-Desafíos y recomendaciones de los contribuyentes sobre la DGI. 109	
Cuadro 8- Cronograma de actividades para implementación de la propuesta -----	121
Cuadro 9-Presupuesto para la implementación de la propuesta -----	125
Cuadro 10- Diseño de la propuesta -----	127

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfico 1- ¿Es usted contribuyente de la DGI?	94
Gráfico 2 - Tipos de contribuyentes entrevistados según la DGI.....	95
Gráfico 3- Tipo de contribuyente y profesión	96
Gráfico 4- Frecuencia con la que utiliza los Servicios de la DGI	97
Gráfico 5- Nivel de familiaridad con los servicios digitales de la DGI	98
Gráfico 6- Conocimiento y uso de las herramientas tecnológicas de los sistemas digitales implementados por la DGI Panamá. Año: 2024.....	99
Gráfico 7- ¿Qué sistema digital de la DGI utiliza con mayor frecuencia?	100
Gráfico 8- ¿Considera que los procesos digitales de la DGI han facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias?	101
Gráfico 9- Principales retos que encuentra en los sistemas digitales tributarios	102
Gráfico 10 -Experiencia de los contribuyentes en la digitalización y el respeto al debido proceso.....	103
Gráfico 11- Claridad y justificación de los fallos o resoluciones emitidos por la DGI en los procesos digitales.	104
Gráfico 12 - ¿Ha tenido la oportunidad de apelar alguna resolución digital emitida por la DGI?	105

Gráfico 13-. ¿Conoce usted el Tribunal Administrativo Tributario?	106
Gráfico 14 - ¿Cómo califica la facilidad en los procesos de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario?	106
Gráfico 15-Principales desafíos para garantizar el debido proceso en la digitalización de la administración tributaria	107
Gráfico 16- ¿Considera que la digitalización de la administración tributaria contribuye al desarrollo económico del país? Explique su respuesta.....	108

INDICE DE ILUSTRACIÓN

Ilustración 1 - línea de tiempo de la creación de la DGI de Panamá	64
---	-----------

INTRODUCCIÓN

Esta investigación tiene como objetivo analizar el funcionamiento y la implementación de los procedimientos del Debido Proceso Jurídico Tributario, así como las consecuencias de la transformación y modernización del Sistema Tributario de la Dirección General de Ingresos de la República de Panamá.

También se evaluará el cumplimiento del debido proceso, determinar si se respeta el derecho de los contribuyentes a un proceso justo en igualdad de condiciones dentro de un Estado de derecho.

En ese sentido, se revisarán las resoluciones emitidas por la Dirección General de Ingresos (DGI), del Ministerio de Economía y Finanzas, analizando las normativas, tales como: Constitución de la República de Panamá, Código Fiscal y el Código de Procedimiento Tributario, así como sus implicaciones jurídicos-tributarias en relación debido proceso al que cada contribuyente tiene derecho. Por ende, se evaluarán los aspectos administrativos y de gestión de los procesos jurídicos, a los que el funcionario público debe apegarse.

Por otra parte, la transformación y modernización del Sistema Tributario de la Dirección General de Ingresos de la República de Panamá tiene como propósito recaudar la mayor cantidad de impuestos de manera eficiente y justa, apegado a los principios jurídicos y legales tributarios que deben imperar en todo proceso.

Capítulo I. El Problema. Este capítulo Presenta los aspectos clave del problema de la investigación, incluyendo una breve introducción, antecedentes y su planteamiento y formulación del problema. Además, incluye la justificación, los objetivos, las preguntas sistemáticas, la delimitación del estudio, sus limitaciones y su alcance. Se analizan algunos aspectos de la Constitución de la República de Panamá, Código Fiscal y otras normas fiscales. Se expone cómo administra actualmente la Dirección General de Ingresos el procedimiento tributario, comparándolo de manera objetiva con lo establecido en la edición actualizada 2023 del Código de Procedimiento Tributario.

Describimos las funciones del Departamento Jurídico Tributario de la Dirección General de Ingresos (DGI), y los roles de los obligados tributarios, es decir, los contribuyentes. Se analizará el estado actual de las diligencias y los problemas tributarios. Posteriormente, se establecerán los objetivos de la investigación y se justificará la importancia de este estudio.

Capítulo II. Marco Teórico. Se presentará los antecedentes históricos, los aspectos conceptuales y definiciones legales. Se examinarán los fundamentos teóricos que sustentan la investigación, incluyendo el análisis de los principios de legalidad y debido proceso en el ámbito del derecho tributario. Estos principios son esenciales para garantizar que el Estado actúe conforme a la ley y respetando los derechos de los contribuyentes.

Este estudio proporcionará una base sólida para elaborar nuestra propuesta, conociendo detalladamente aspectos legales, jurídicos, teóricos que sustentan la investigación y amplían el

conocimiento, para un buen diseño de los servicios jurídicos en busca de procesos eficaces, eficientes y de alta calidad para los contribuyentes.

Capítulo III. Marco Metodológico. El diseño de la investigación detallará el enfoque y los métodos aplicados para analizar la realidad jurídica tributaria en Panamá. Asimismo, se examinarán las posibles afectaciones al debido proceso derivadas de las nuevas normativas implementadas con la transformación digital en la Administración Tributaria de la Dirección General de Ingresos (DGI).

Este capítulo será fundamental para definir la recolección y análisis de los datos que respaldarán el estudio. Este enfoque metodológico permitirá realizar una evaluación exhaustiva de la realidad jurídica tributaria en Panamá, basado en datos fundamentados.

La recolección de datos a través de un cuestionario distribuido a grupos diversos garantizará una comprensión integral del tema, aportando múltiples perspectivas que enriquecerán el análisis y permitirán formular recomendaciones fundamentadas. Se aplicará un cuestionario a expertos en la materia, funcionarios públicos, auditores, contadores, abogados y contribuyentes en general. Esto permitirá conocer, a través de un diagnóstico, la realidad jurídica tributaria y las posibles afectaciones al debido proceso.

Capítulo IV. Análisis e interpretación de los resultados: tiene como finalidad analizar los datos obtenidos a través del cuestionario, interpretando las respuestas de los diversos grupos encuestados e información obtenida del cuestionario, de acuerdo con el tipo, diseño e instrumentos

utilizados en el análisis, para dar respuesta a las preguntas abiertas y cerradas utilizadas en la investigación. Se presentarán y analizarán los cuadros y gráficos, además de verificar la jurisprudencia conforme a las resoluciones emitidas por la Dirección General de Ingresos de Panamá.

Este capítulo se centrará en el análisis e interpretación de los datos obtenidos mediante el cuestionario, considerando las respuestas de los diversos grupos encuestados. A través de gráficos, tablas y un análisis jurisprudencial, se presentarán los hallazgos más relevantes que permitan comprender cómo se ve afectado el debido proceso en los procedimientos tributarios y formular recomendaciones claras para mejorar el sistema. A partir de los resultados obtenidos, se establecerán conclusiones que permitirán responder las preguntas planteadas al inicio de la investigación.

Capítulo V: Propuesta de la investigación. Tiene como objetivo presentar las soluciones y recomendaciones derivadas de los hallazgos, análisis y conclusiones obtenidos en los capítulos anteriores. Este capítulo será clave para ofrecer aportes prácticos y viables para mejorar el sistema tributario panameño, en particular en lo que respecta al cumplimiento del debido proceso y la protección de los derechos de los contribuyentes en el proceso de la transformación digital.

CAPÍTULO I
EL PROBLEMA

1.1. Antecedentes del Problema

En todo el mundo, una de las principales funciones del Estado es proveer a la sociedad los bienes y servicios públicos de acuerdo con los recursos disponibles, con el objetivo de garantizar el bienestar económico y social, siguiendo el principio de una adecuada redistribución de la riqueza.

En ese sentido, el Estado necesita emplear los medios económicos disponibles que le permitan promover el bien común, lo que implica captar los ingresos necesarios para el gasto y funcionamiento del Estado.

En el ejercicio de sus funciones, el Estado panameño tiene la facultad de exigir contribuciones o tributos a las personas y bienes dentro de su jurisdicción. Por ello, se establece el sistema tributario, que comprende el conjunto de normas que regulan la aplicación de los tributos exigidos por el Gobierno central y los gobiernos locales.

Uno de los principales objetivos de la Administración Tributaria panameña es garantizar la recaudación de impuestos conforme a la normativa vigente, con el fin de mantener la confianza en el sistema fiscal del país.

Se puede decir que la **Dirección General de Ingresos (DGI)**, en su “Carta de Compromiso al Ciudadano”, su misión establece que:

Tiene por objeto organizar y administrar el sistema tributario panameño, mediante la interpretación de las normas fiscales relacionadas con el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la fiscalización, la aplicación de sanciones, la resolución de recurso y la expedición de actos administrativos, en caso de infracción de las normas tributarias, para controlar el cumplimiento tributario y reducir la evasión fiscal. (DGI, 2024, p. 12)

Algunos contribuyentes, ya sea por desconocimiento, descuido o acciones deliberadas, así como debido a debilidades que aún persisten en la Administración Tributaria panameña, no cumplen con el pago oportuno de sus tributos o impuestos. Esto obliga a la Dirección General de Ingresos (DGI) a recurrir a mecanismos de cobro coactivo, jurídico y penal, que la ley le atribuye.

Por lo tanto, la Dirección General de Ingresos (DGI), para asegurar el cumplimiento tributario y reducir la evasión fiscal, ha implementado estrategias y ha desarrollado nuevos sistemas como parte de la modernización y transformación digital de sus procesos, con el fin de impulsar de manera eficiente el cobro de impuestos.

Lo mencionado anteriormente nos lleva a afirmar que existe una relación desequilibrada entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Esto no es la excepción, ya que, a pesar de la modernización, en algunos casos persiste la vulneración de los derechos de los contribuyentes (cobros inadecuados, prescripciones, impuestos mal calculados, intereses por mora, entre otros)

Hay que señalar que el Código Judicial, Capítulo VIII, artículo 1777 señala que:

Los funcionarios públicos, los gerentes y directores de entidades autónomas o semiautónomas y demás entidades públicas del Estado a quienes la ley atribuya el ejercicio del cobro coactivo, procederán ejecutivamente en la aplicación de la misma, de conformidad con las disposiciones de los Capítulos anteriores y demás normas legales sobre la materia. En los procesos por cobro coactivo el funcionario ejerce las funciones de juez y tendrá como ejecutante la institución pública en cuyo nombre actúa. En estos procesos no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de recursos por la vía gubernativa. En estos procesos no habrá condena en costas, salvo las relativas a gastos que hayan sido estrictamente necesarios para la tramitación, absteniéndose de tasar o conceder aquellos excesivos, superfluos o inútiles y los que para su comprobación no se evidencien con la correspondiente factura, tomando en consideración para tales fines los usos y costumbres de cada lugar. (CÓDIGO JUDICIAL DE PANAMÁ, p.349)

Esta jurisdicción coactiva permite que la Dirección General de Ingresos (DGI) utilice todos los medios coercitivos para satisfacer las obligaciones con el Tesoro Nacional, una vez agotado el cobro persuasivo. En ese sentido, hay que señalar que en los procedimientos de cobro coactivo no podrán debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en el procedimiento administrativo

Por señalado anteriormente, esta investigación hará énfasis en el debido proceso que debe prevalecer y está concebido como el cumplimiento, y la defensa del contribuyente, especialmente en que se garanticen todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos tributarios, especialmente los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos.

El cumplimiento de la Administración Tributaria, de acuerdo a algunas jurisprudencias mostrará si se cumplió o no con el debido proceso en virtud de lo que establece nuestro ordenamiento fiscal ordinario, observando paso a paso el cumplimiento de lo señalado.

En ese sentido y en ese orden, como lo indica el Código de Procedimiento Tributario, en el Título VI, relativo a los procedimientos de revisión de actos tributarios, Capítulo I, Sección de procedimientos especiales de revisión, en su artículo número 298, que trata sobre la nulidad de pleno derecho (nulidad absoluta), debe asegurarse que tanto los actos dictados por esta superioridad como los de la Dirección General de Ingresos no estén revestidos de vicios de nulidad en virtud de los siguientes supuestos.

***Artículo. 298.** Nulidad de pleno derecho. Incurren en vicios de nulidad absoluta y podrán ser declarados nulos de pleno derecho, los actos dictados por la Administración Tributaria y el Tribunal Administrativo Tributario, aun cuando hayan quedado firmes en la vía administrativa, en los supuestos siguientes:*

- 1. Cuando contravengan la Constitución Política o las leyes.*
- 2. Cuando hubieran sido dictados con prescindencia del procedimiento legalmente establecido, siempre que impliquen violación al debido proceso legal.*
- 3. Cuando hubieran sido dictados por autoridades que carezcan de competencia.*
- 4. Cuando se grave, condene o sancione por un tributo nacional, un cargo o una causa distintos de aquellos que fueron formulados al interesado en primera instancia.*
- 5. Cuando su contenido sea imposible o sea constitutivo de delito.*

6. Cuando resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo por los que se adquieren facultades o derechos contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no cumplan con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

La nulidad podrá ser declarada de oficio o solicitada por el obligado tributario o contribuyente, dentro de un plazo no mayor de un año de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido y tendrán derecho a la interposición de los recursos reconocidos en este Código. (Código de Procedimiento Tributario, 2023, p. 86)

Hay que señalar con respecto al numeral 2 del artículo 298 antes transcrito, que una de las causales de nulidad, se produce cuando los actos dictados por la Administración Tributaria y el Tribunal Administrativo Tributario (TAT), los dos entes fundamentales dictadores de los fallos, aun cuando hayan quedado firmes en la vía administrativa, se hayan dictado con prescindencia del procedimiento legalmente establecido, siempre que impliquen una violación del debido proceso legal.

Este numeral, a juicio de esta superioridad, alude a que, en caso de una omisión en el procedimiento administrativo tributario, debe haberse producido un estado de indefensión del contribuyente que le impida ejercer su derecho a la defensa. En otras palabras, si ocurriere que ese acto administrativo es producto de una omisión en el procedimiento, que impida u obstaculice al sujeto pasivo el ejercicio de su derecho a la defensa o a presentar pruebas en alguna de las etapas procesales.

1.2. Planteamiento del Problema

En muchos países centroamericanos, incluyendo Panamá, existe un gran número de personas con negocios informales que obtienen ingresos sin cumplir con sus obligaciones tributarias. Esto ha provocado que aquellos que trabajan de manera independiente en áreas urbanas y rurales. Este fenómeno se atribuye, en parte, a la falta de cultura tributaria y desconocimiento de las obligaciones fiscales. La conducta tributaria está influenciada por la educación, los vacíos legales y el desempeño de las administraciones fiscales.

El informe final Panamá-ITC-CIAT hace referencia a lo señalado por Daude & Melguizo (2010), en el sentido de que los impuestos recaudados y los recursos asignados son posibles gracias al contrato social entre ciudadanos y el Estado. Este contrato es todavía más importante para los países en desarrollo, caracterizados por los bajos niveles de ingresos públicos (p. 5)

Esta afirmación de los autores nos lleva a señalar que una de las principales causas de la evasión fiscal es la baja legitimidad del sistema tributario. Según investigaciones, los ciudadanos no confían en que los ingresos tributarios sean bien empleados, lo que los hace menos dispuestos a pagar impuestos.

Cabe señalar que el Estado panameño, en su proceso de transformación digital, ha intensificado sus esfuerzos para recaudar impuestos mediante la implementación de la facturación electrónica, con el objetivo de aumentar los ingresos y combatir la evasión fiscal. Esto ha provocado que la recaudación de impuestos no sea suficiente según lo proyectado. Además, los

recursos asignados podrían verse afectados por la incompetencia administrativa, debido al incumplimiento del debido proceso en las gestiones tributarias, ya sea en los cobros coactivos o en fallos que vulneren los derechos del contribuyente.

La Constitución Política de la República de Panamá, (2016) el artículo 32 establece un marco fundamental para la interpretación del debido proceso, la cual plantea: *“Nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales, y no más de una vez por la misma causa penal, administrativa, policiva o disciplinaria”* (p. 38)

Este artículo consagra el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, indicando que nadie puede ser juzgado sino conforme a los procedimientos legales previamente establecidos y por autoridades competentes. Aunque el término "debido proceso" no se menciona explícitamente, los principios esenciales de este concepto están implícitos en el mandato constitucional. Esto garantiza a los ciudadanos la protección de sus derechos fundamentales frente a posibles abusos del poder del Estado, asegurando que cualquier sanción, decisión judicial o resolución administrativa siga un proceso imparcial, legal y basado en pruebas.

Es oportuno mencionar que la Constitución Política de la República de Panamá (2016), en su artículo 52, establece que: *“Nadie está obligado a pagar contribuciones ni impuestos que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por la Ley”*. (Constitución Política de la República de Panamá, (p. 56)

Como lo plantea la Constitución, el Estado panameño solo puede exigir los tributos que

estén legalmente establecidos. Por ende, se analizará el funcionamiento y la implementación de los procedimientos del debido proceso jurídico tributario, como consecuencia de la modernización y transformación del sistema tributario en la Dirección General de Ingresos de la República de Panamá.

Por otra parte, se evaluarán las violaciones al debido proceso derivadas de las nuevas normativas aplicadas por la DGI y sus implicaciones en las garantías fundamentales de los contribuyentes.

Se evaluará y analizará la nueva normativa del Código de Procedimiento Tributario en la República de Panamá y sus implicaciones futuras en las posibles violaciones al debido proceso de los contribuyentes.

1.3. Justificación de la investigación

El estudio analizará los principios del derecho tributario y sus afectaciones directas e indirectas al debido proceso, así como su impacto en el respaldo al contribuyente y ante posibles vulneraciones a su derecho de defensa.

La evasión fiscal o tributaria tiene como consecuencia la disminución de los ingresos fiscales, lo que compromete la prestación de servicios públicos, distorsiona el sistema tributario e impacta la equidad vertical y horizontal de los impuestos perjudicando negativamente en la recaudación y el desarrollo del país.

La metodología de esta investigación está diseñada para ser clara, precisa y comprensible,

de manera que facilite el análisis de la relación entre dos variables clave: la evasión tributaria y el debido proceso en las resoluciones emitidas por la Dirección General de Ingresos (DGI).

Este enfoque metodológico se justifica por su capacidad para utilizar métodos, procedimientos, técnicas e instrumentos cuidadosamente seleccionados, garantizando la precisión y fiabilidad de los resultados.

Además de proporcionar resultados relevantes y confiables para este estudio, esta metodología busca aportar herramientas útiles para futuras investigaciones.

Asimismo, será de utilidad para futuros profesionales interesados en el debido proceso y la administración tributaria, además de aportar conocimiento relevante al Derecho Fiscal y Tributario panameño.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo Generales

- Analizar e Interpretar las diferentes normas legales, Texto único de la Constitución Política de la República de Panamá, Código Fiscal, Código de Procedimiento Tributario 2023, así como leyes y decretos, utilizados en la fundamentación e implementación de la transformación digital en la Administración Tributaria de Panamá, sus implicaciones futuras para el cumplimiento del debido proceso jurídico tributario y sus actuaciones legales.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Elaborar el diseño y perfil metodológico para el planteamiento del problema de investigación.
- Describir las normas fiscales y tributarias, así como las fundamentaciones legales y técnico-jurídicas del debido proceso en el contexto de la transformación digital y modernización de la Administración Tributaria de Panamá.
- Aplicar el instrumento metodológico en el campo de estudio, específicamente en el análisis del debido proceso en la Dirección General de Ingresos (DGI).
- Evaluar los hallazgos y resultados sobre las implicaciones o efectos de la aplicación práctica de los procedimientos del debido proceso jurídico-tributario ejercido por la DGI de Panamá.
- Definir una propuesta jurídico-tributaria en defensa de los contribuyentes para el mejoramiento del debido proceso, basada en los resultados obtenidos y en una evaluación objetiva.

1.5. Alcance y Limitaciones de la Investigación

1.5.1 Alcance

Esto permitirá realizar las correcciones y aplicar las medidas correspondientes en el sistema jurídico tributario panameño. Se cuantificarán y presentarán con evidencias (jurisprudencia). Además, servirá como punto de apoyo para futuras investigaciones sobre el tema.

La viabilidad de este estudio se respalda en la disponibilidad de información jurídica cualitativa, obtenida de fuentes oficiales como la Dirección General de Ingresos, institución responsable de la recaudación de tributos en Panamá. Asimismo, el acceso a estadísticas permitirá una evaluación objetiva de los datos y la obtención de resultados concretos aplicables a la realidad nacional.

Esta base de información cualitativa y cuantitativa garantiza un enfoque integral y riguroso, facilitando el desarrollo de soluciones basadas en evidencia para mejorar el cumplimiento fiscal, el debido proceso y, en última instancia, fortalecer el sistema tributario para el desarrollo económico del país.

1.5.2. Limites

Entre las limitaciones podemos mencionar las siguientes:

- ✚ Por un lado, que la Dirección General de Ingresos (DGI), no proporcione la información actualizada, confiable y certera de las resoluciones que implique violaciones al debido proceso.

- ✚ También la falta de acceso al tema por informaciones sensibles de la DGI y que salgan a la luz pública.
- ✚ En el caso específico que nos ocupa la información depende de los abogados, auditores, contadores, personal interno y externo de la Dirección General de Ingresos (DGI), así como de contadores y auditores fiscales independientes, que puedan surgir y que afectan la calidad y precisión de los datos.
- ✚ Acceso limitado a información confidencial: Los funcionarios públicos, administrativos, abogados, auditores y contadores pueden limitar la información que pueden compartir debido a regulaciones de confidencialidad y protección de datos. Esto podría restringir el acceso a información completa y detallada, lo que podría afectar la validez de los resultados.
- ✚ Acceso restringido a información confidencial de la administración fiscal.
- ✚ Sesgo en las respuestas de los contadores y auditores consultados, o limitaciones en el tiempo que pueden dedicar a colaborar.
- ✚ Dependencia de fuentes secundarias en algunos temas donde la investigación primaria no es posible.
- ✚ Falta de estandarización en la información: La información proporcionada puede variar en función de los conocimientos, experiencia o enfoque de cada abogado, auditor o contador, lo que dificulta la comparación directa de los datos y su posterior análisis.
- ✚ Por último, limitaciones en el tiempo y recursos: Los funcionarios públicos, auditores, abogados y contadores pueden no disponer del tiempo necesario para responder en profundidad, lo cual podría resultar en respuestas incompletas o apresuradas, afectando la calidad del estudio.

- ✚ Dependencia de fuentes indirectas de información: En casos donde los datos no puedan obtenerse directamente de la DGI o los contadores independientes, se podría depender de documentos, estadísticas o reportes secundarios que no reflejan con precisión la situación actual o que están sujetos a errores de interpretación.

1.6. Líneas de Investigación a la que pertenece el estudio

La investigación está entre las líneas de investigación del derecho fiscal, Derecho Tributaria y Derecho procesal principalmente.

También tenemos que la investigación es de tipo documental, exploratorio con diseño bibliográfico, de carácter analítico, procedimental y de hallazgos utilizando los respectivos instrumentos para la obtención de información fidedigna.

Entre la más importante línea de investigación enfocadas que se tocará:

Derecho fiscal: Se estudiará las normas legales y los principios que regulan las obligaciones fiscales y la administración de impuestos. Aquí se pueden explorar aspectos como los derechos y deberes de los contribuyentes, el marco regulatorio de las obligaciones fiscales, y los derechos de defensa frente a las decisiones de la administración tributaria.

Derecho tributario: En este caso, se profundiza en los principios y normas que rigen la tributación en un país. Incluye la clasificación de impuestos, procedimientos de cálculo y recaudación, y aspectos relacionados con la política fiscal. Se mostrará un análisis comparativo entre las normativas nacionales y las prácticas internacionales también podría enriquecer esta línea.

Derecho Procesal fiscal: Esta línea examinará los procedimientos legales para resolver conflictos entre contribuyentes y la administración tributaria. Aquí se abordan los mecanismos de impugnación, apelación y recursos judiciales, el debido proceso en temas tributarios, y los derechos de los contribuyentes durante una auditoría fiscal.

1.6.1 Tipo de investigación:

Documental: La investigación se fundamenta en la revisión de documentos legales, doctrinas, jurisprudencia y literatura académica relacionada con las áreas fiscal, tributaria y procesal. Esta revisión debe ser exhaustiva para garantizar un marco conceptual, teórico, legal y evaluativo de hallazgos y resultados.

Diseño bibliográfico: Al basarse en fuentes bibliográficas, el estudio dependerá en gran medida de textos legales, tratados, libros especializados y artículos académicos. El análisis de estas fuentes permitirá estructurar los principios teóricos y legales necesarios para abordar la problemática de estudio.

El carácter del estudio utilizará las técnicas de investigación basada en los principios analítico, procedimental y de hallazgos tenemos:

Analítico: El estudio pretende descomponer y examinar los elementos legales y procedimentales de los temas fiscales y tributarios, identificando relaciones, tendencias y contradicciones dentro de los sistemas de regulación y práctica fiscal. Este análisis detallado será crucial para comprender las dinámicas y desafíos del sistema tributario.

Procedimental: Al ser procedimental, la investigación examina los pasos y procedimientos legales y administrativos que regulan el cumplimiento y resolución de conflictos fiscales. Esto puede incluir estudios sobre el proceso de auditoría, los métodos de recaudación y los procedimientos de apelación, que garantizan el debido proceso.

Hallazgos: El estudio se orienta hacia la obtención de hallazgos concretos sobre todo en cómo se implementan y aplican en la práctica las normas fiscales y tributarias, así como las áreas donde existen fallos o inconsistencias en los procedimientos.

1.6.2. Instrumento de investigación:

Para una investigación documental, el instrumento principal es el análisis de contenido porque, permita extraer, clasificar y analizar la información relevante de los documentos revisados. Este instrumento puede facilitar la organización de la información en categorías temáticas y facilitar su posterior análisis crítico.

Otra herramienta útil podría ser un cuadro comparativo que permita contrastar diferentes normativas, doctrinas y jurisprudencias, destacando similitudes y diferencias en la legislación y en la aplicación de los principios fiscales y procesales.

En conjunto, estos elementos permitirán realizar un estudio profundo y estructurado sobre las regulaciones fiscales, tributarias y procesales, aportando al entendimiento de cómo operan en la práctica y a la identificación de posibles áreas de mejora en el debido proceso legal- jurídico dentro de la normativa y los procedimientos fiscales actual.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de investigaciones

El sistema tributario de Panamá se remonta al inicio de la República cuando se elabora el Código Fiscal por la Comisión Codificadora; este sistema, se aprobó en 1916. Este código sufrió muchas modificaciones entre los años de 1916 y 1956; sin embargo, fue derogado por la Ley 8 de 1956, misma que adoptó un nuevo Código Fiscal.

Posteriormente, hubo diversas modificaciones, en la historia fiscal panameña algunas de las cuales se detallarán en el documento por su relación con el tema investigado. A continuación, en el cuadro N°1, presentamos algunas leyes relacionadas al tema de equidad fiscal, tributaria e impuestos.

Cuadro 1- Cronología de las leyes relacionadas a los principios y fundamentos de equidad fiscal y tributos. Años 2005-2024

Año	Ley	Establece
2005	Ley 6 de 2005	Se implementa un programa de equidad fiscal
2009	Ley 49 de 2009	Se establece una nueva tabla progresiva del impuesto de inmueble sobre la suma del valor del terreno y las mejoras construidas, si las hubiera.
2010	Ley 8 de 2010	Se crea el Tribunal Administrativo Tributario
2019	Ley 66 de 17 de octubre de 2017	Entro a regir la ley que modifica el Código Fiscal en materia de impuesto de inmuebles.
2019	Ley 76 de 13 de febrero de 2019	Entra en vigencia total el año 2020; pero fue aplazada en reiteradas ocasiones. Finalmente, empezó a regir el Código de Procedimiento Tributario desde el 1 de junio de 2024.

Fuente: Elaborado por el autor en base a revisión literaria

Lo mencionado anteriormente demuestra la importancia de la recaudación de los impuestos en el país, como instrumento recaudatorio para el Estado, según lo establece el Texto Único de la Constitución Política de la República de Panamá, 2004, Gaceta Oficial No. 25176, 15 de noviembre de 2004.

Por otro lado, lo contemplado en la Constitución Política de la República de Panamá, (2016), en el artículo 52 de nuestra carta magna, en donde indica lo siguiente: “*Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuviera legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.*” (p. 56)

Conforme a la disposición constitucional enunciada, se desprende claramente que, en el ordenamiento jurídico, la potestad tributaria tiene una serie de limitaciones dentro de las cuales debe ejercerse, conforme a los principios de legalidad o de reserva de la ley.

Podemos decir en ese sentido, que la eficacia protectora del principio de reserva legal en el ámbito tributario exige y garantiza que la reacción del tributo, al igual que a sus elementos esenciales tales como: determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributario, base y tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, exoneración y demás aspectos conexos, solo pueden ser instituidos mediante la adopción de una ley formal

Otro de los aspectos que regula al Estado panameño lo señala en su artículo 264 de la Constitución de la República de Panamá (2016) “*La ley procurará, hasta donde sea posible,*

dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.” (p. 68)

En otros términos, el Estado panameño solo puede cobrar tributos conforme a lo que establece la ley y a la capacidad económica del contribuyente. Ahora bien, las leyes tributarias de Panamá, según el artículo 159, numeral 10 de la Constitución Política de la República de Panamá, *“solo pueden ser establecidas por el Órgano Legislativo, pero hacemos la salvedad que, en los impuestos a nivel de la República, la Asamblea Nacional de Diputados es el único órgano colegiado que puede discutir y aprobar leyes para crear impuestos”* (p. 170)

De todo lo expuesto anteriormente y en su debida interpretación del artículo 159, el sistema tributario panameño se fundamenta en la necesidad del Estado de recaudar tributo. Sin embargo, estos deben ser establecidos por leyes legítimas, creadas por los órganos competentes, en este caso el órgano legislativo, y respetando principios esenciales como el de la capacidad económica de los contribuyentes, garantizando una distribución equitativa de las cargas fiscales.

2.1.2. Marco Conceptual

2.1.2.1. Tributo

El campo del derecho fiscal se centra en el análisis de los principios y las reglas que rigen la determinación y la demanda de los impuestos. Por lo tanto, el concepto de tributo abarca un conjunto de entidades legales similares, que son susceptibles a un examen legal de las

características comunes, incluso si la estructura es estructurada, sea independiente de cada uno de ellos.

En el análisis vemos que (ROSEMBUJ) en su obra El elemento del Tributo II, plantea que:

La principal utilidad del concepto de tributo es que permite identificar, por sus caracteres asimilables, a las prestaciones coactivas patrimoniales tributarias, entre otras prestaciones impuestas no tributarias. Y, en consecuencia, reconducir su tratamiento jurídico a la especificidad de los principios y normas tributarias. La principal utilidad del concepto de respeto es que nos permite hacer esto. (sf, p. 7)

2.1.2.2. Derecho Financiero

El derecho financiero es una disciplina dentro del derecho público que se enfoca en regular la constitución y la gestión de la Hacienda pública, es decir, las actividades financieras del Estado.

Su objetivo principal es asegurar que el Estado cuente con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad a través de la obtención de ingresos y la realización de gastos.

El Derecho Financiero es un instrumento vital para el desarrollo económico y social de un país, ya que permite una adecuada planificación y gestión de los recursos públicos. Su correcto funcionamiento garantiza que el Estado pueda cumplir con sus responsabilidades y brindar servicios esenciales a la población, promoviendo el crecimiento y la estabilidad económica.

En la tesis de Leonel Contreras, citó al profesor Anatolio Pablo García Morales (2000), en su libro “Apuntes de Derecho Financiero”, y define el Derecho Financiero como:

La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesita el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas. (CONTRERAS, 2021, p. 36)

De aquí podemos afirmar que el Derecho Financiero es una rama del derecho público dirigida a la parte del ordenamiento jurídico que regula la composición y gestión de las finanzas públicas, es decir, las actividades financieras. Se entiende por actividades financieras aquellas encaminadas a generar ingresos y gastos con el único fin de satisfacer las necesidades de la sociedad.

En ese sentido, la actividad financiera hace énfasis en las acciones que el Estado debe realizar para generar ingresos, como la recaudación de impuestos, tasas, contribuciones, y la realización de gastos como el financiamiento de los servicios públicos y otras necesidades sociales, lo que constituye un instrumento vital para el desarrollo y crecimiento económico del país.

Además, el Derecho Financiero no solo regula la obtención de recursos, sino también el control y fiscalización de los mismos. Las instituciones de control, como los organismos de

auditoría y fiscalización, juegan un papel clave en la supervisión del gasto público y la prevención de irregularidades. Asimismo, el presupuesto público es un elemento esencial dentro del Derecho Financiero, ya que define las prioridades del gobierno en cuanto a la asignación de recursos y establece límites para garantizar un equilibrio fiscal.

Por otra parte, el Derecho financiero posee dos fuentes claramente identificadas: La Constitución Nacional o carta magna y los tratados internacionales.

2.1.2.3. Derecho Tributario

El Derecho Tributario se encarga de examinar los aspectos relacionados con el nacimiento, modificación y extinción de la relación jurídica que subyace a los tributos, abarcando, en términos generales, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El derecho tributario lo define Raúl Villalobos (2017), lo define en términos generales, como una rama del derecho público, sin embargo, este *“estudia las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado y el contribuyente producto de su relación tributaria. El objeto de conocer estos ‘elementos básicos’, es afianzar los conocimientos que se irán adquiriendo progresivamente en esta área en estudio”*. (p.37)

En obra citada por Leonel Contreras en su tesis, cita a García Morales en su obra Apuntes de Derecho, que define el Derecho Tributario como *“La rama fundamental del Derecho Financiero, que trata única y exclusivamente de las relaciones jurídicas derivadas de la aplicación del Tributo por parte del Estado”* (CONTRERAS, 2021, p. 37)

Según (García, Almengor, sf) plantea en su libro “Apuntes de Derecho Financiero” que el Derecho tributario “*Estudia el nacimiento, modificación y extinción del tributo, entiéndase por tributo impuestos, tasas y contribuciones especiales*” (p. 3)

El Procedimiento Jurídico para los tributos surge a través de una ley formal. Por ende, cuando se menciona la tributación, se hace alusión a las obligaciones fiscales que individuos, empresas u organizaciones tienen con el Estado, que pueden surgir de diversas circunstancias, como poseer una propiedad, utilizar un servicio, adquirir un producto o llevar a cabo ciertas actividades.

Estos pagos representan la principal fuente de ingresos del Estado, que los utiliza para realizar inversiones en infraestructura y programas sociales, así como para cubrir sus gastos administrativos.

Existen otras definiciones de Derecho Tributarios tales como las que menciona Suárez, (2020) específicamente en el Derecho tributario internacional que “*es el conjunto de normas contenidas en los tratados o convenciones internacionales*”, (p. 42), o en el Derecho positivo interno que “*desarrolla el régimen tributario de todas las operaciones tributarias que trascienden el ámbito nacional, incluidas aquellas que son, o pueden ser, sujetas a tributos en dos o más países*”. (p. 43)

Acompaña a esta distinción el Derecho tributario nacional que está constituido por las normas nacionales que regulan todas las obligaciones tributarias cuyo acreedor es el Estado y cuya

regulación les corresponde a las autoridades nacionales, y finalmente, el Derecho tributario subnacional “*es el conjunto de normas de nivel nacional o subnacional que regulan los tributos que tienen como acreedores a las entidades territoriales subnacionales*”. (Suárez, 2020, p. 43)

Cada país cuenta con una estructura tributaria que determina quiénes deben o no pagar impuestos, así como las razones y montos correspondientes. No obstante, esta estructura puede ser ajustada dependiendo de las políticas gubernamentales tributarias y económica del país. A estos ajustes se les conoce como reformas tributarias, que buscan cambiar uno o varios elementos del sistema impositivo con el objetivo de aumentar los ingresos que el Estado recibe a través de impuestos.

Existen dos enfoques principales para asignar la carga tributaria. El primero se fundamenta en los beneficios recibidos. Según esta perspectiva, aquellos que obtienen mayores ventajas de los bienes y servicios ofrecidos por el Estado deberían contribuir en mayor medida. Sin embargo, este enfoque presenta una dificultad significativa: calcular los beneficios que cada persona, empresa u organización recibe es complejo y, como resultado, imponer impuestos basados en estos beneficios se torna complicado.

El principal beneficio del concepto de tributo es que facilita la identificación, a través de sus características, de caracteres equiparables, a las prestaciones tributarias coercitivas patrimoniales, entre otras cosas, prestaciones no gravadas, por ende, modificar su tratamiento a la particularidad de los principios y regulaciones fiscales.

El impuesto es un derecho financiero de la Hacienda Pública, fijado conforme a la legislación vigente. ley, basada en la capacidad financiera.

El Derecho Tributario tiene como objetivo revisar los principios y normas relativas a los temas tributarios y el establecimiento que regula los requisitos para la tributación. Por tanto, el concepto incluye varios ordenamientos jurídicos similares, y esto, facilita el análisis legal de los atributos comunes independientemente de la estructura de cada uno de ellos que según autores son independiente.

Todas estas definiciones del derecho complementan el estatus jurídico regularizando el ordenamiento tributario por el Estado.

2.1.2.4. Base Legal del Ordenamiento Jurídico Tributario en Panamá

El marco legal del Sistema Tributario en Panamá se basa en varias leyes, decretos y regulaciones que definen los principios, las estructuras y los procedimientos para la gestión y recolección de impuestos.

Según la teoría tributaria existen dos tipos de normas:

- Normas del derecho privado: regulan las relaciones entre particulares ya sean personas naturales o personas jurídicas.

- Normas de derecho público: regulan relaciones en las cuales alguna de las partes es un ente público. La Administración no suele actuar como un particular, sino que posee unos privilegios.

A continuación, se especifican las bases jurídicas más importante que respalda el Sistema Fiscal, Tributario, Administrativo y Procesal de la República de Panamá:

- ***La Constitución Política de la República de Panamá*** explica el principio de capacidad contributiva, en la cual en su Título IX, denominado la hacienda pública, Capítulo I, Bienes y Derechos del Estado, el artículo 264:
“La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de las necesidades de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica” (Gaceta Oficial No. 25176 de 15 de noviembre de 2004).

Esta garantiza la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes, la cual le permite soportar el pago de impuestos de acuerdo a sus rentas, ingresos y egresos.

Entre otros elementos conceptuales del mismo tenemos que esa capacidad concreta doctrinalmente se estima que es uno de los factores de orden social que inciden, y, por tanto, limitan la potestad impositiva estatal.

Definitivamente es la medida del impuesto o se puede decir que es la aptitud económica para ser contribuyente, sujeto pasivo de algún impuesto.

- ***Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970*** y sus modificaciones, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro. (Gaceta Oficial No. 16.605 de 18 de mayo de 1970).

- ***Decreto Ejecutivo N° 69 de mayo 30 de 1996***, por el cual se deroga el Decreto No. 4 del 20 de enero de 1984 y se adoptan nuevas disposiciones reglamentarias del Decreto de Gabinete No. 109 de 7 mayo de 1970, con sus respectivas modificaciones, “Modernización y Desburocratización de la Administración Tributaria”. (Gaceta Oficial No. 23052 de 6 de junio de 1996).

- ***Ley N° 97 de 21 de diciembre de 1998***, por el cual se crea el Ministerio de Economía y Finanzas y se dictan otras disposiciones. (Gaceta Oficial No. 23698 de 23 de diciembre de 1998).

- ***Ley N° 38 de 31 de julio de 2000***, por el cual se aprueba el estatuto orgánico de la Procuraduría de la administración, que regula el Procedimiento Administrativo General y Dicta disposiciones especiales.

- **Ley N° 61 de 26 diciembre de 2002**, por la cual se dictan medidas de reordenamiento y simplificación del Sistema Tributario. (Gaceta Oficial N° 24078 de 27 de diciembre de 2002).
- **Ley N° 63 de 28 de agosto de 2006**, por la cual se adopta el Código Procesal Penal.
- **Ley N* 8 de 15 de Marzo 2010**, que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo. (Gaceta Oficial N° 26489-A de 15 de marzo de 2010).
- **Ley 33 de 30 junio de 2010**, por la cual se adiciona un capítulo al Código Fiscal sobre normas de adecuación a los Tratados o Convenios para evitar la doble tributación y adopta otras medidas fiscales. (Gaceta Oficial N° 26566-A de 30 de junio de 2010).
- **Sentencia de fecha 11 de agosto de 2014**, por la que el Pleno de la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional la Ley 24 de 8 de abril de 2013, que en su fallo dispuso que recupera la vigencia el Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970 y sus modificaciones. (Gaceta Oficial No. 27633-A de 1 de octubre de 2014).
- **Decreto Ejecutivo No. 435 de 19 de septiembre de 2014**, que tomó medidas relativas a la reviviscencia del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, para asegurar una transición sin contratiempos, entre el régimen de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos y la Dirección General de Ingresos. (Gaceta Oficial No. 27633-A de 1 octubre 2014).

- El Código de Procedimiento Administrativo Tributario lo respalda la *ley N° 76 de 13 de febrero de 2019*, que aprueba formalmente el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá.
- *Ley N°160 de 1 de septiembre de 2020*, que modifica la Ley 99 de 2019, relativa a la amnistía tributaria para el pago de tributos y al Código de Procedimiento Tributario, y dicta otras disposiciones.

2.2. Bases teóricas que sustentan la investigación.

2.2.1. Principios constitucionales tributarios

Los principios jurídicos, desde un punto de vista general, cumplen un papel importante en los sistemas jurídicos de todo Estado, ya que ayudan a organizar, orientar, interpretar e integrar todas las normas jurídicas, impulsando sus funciones e inspirando el ordenamiento jurídico.

Los principios son ideas y valores con un criterio de larga tradición y que cumplen funciones importantes en los sistemas de legalidad del derecho.

Desde el punto de vista constitucional y tributario, estos principios no son indiferentes; por ende, cada ley tributaria debe respetar los preceptos establecidos en la constitución, como fundamento legal para los legisladores.

Por otra parte, en el Derecho Tributario, los principios jurídicos son esenciales para asegurar justicia y equilibrio en la recaudación fiscal, garantizando los derechos de los contribuyentes y protegiendo la legitimidad de las acciones estatales.

Entre ellos, cuatro principios destacan por su relevancia en la configuración y aplicación del sistema tributario. Principio de Legalidad, principio de igualdad, principio de generalidad y principio de no confiscatoriedad.

En Panamá, el proceso de modernización de la recaudación fiscal ha sido un camino gradual que ha cobrado impulso en diferentes momentos. Como se ha explicado anteriormente, entre 2013 y 2024, ha habido un proceso de transformación en la recaudación fiscal, aunque de manera lenta.

Actualmente se está tratando de mejorar los procesos, transformándolos y modernizándolos, tanto en el debido proceso como en la gestión y recaudación, con el fin de cubrir las necesidades sociales, legales, políticas y económicas.

En virtud de lo señalado y de esa realidad, se han implementado reformas fiscales con el propósito de crear nuevas tasas, contribuciones especiales e impuestos, garantizando cambios que impulsen la transformación digital del cobro tributario en la Dirección General de Ingresos de Panamá.

2.2.1.2. Principio de Legalidad

La Real Academia Española ha definido el vocablo “principio” en su acepción más aplicable al tema de estudio que nos ocupa como: “*Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurriendo en cualquier materia*” (Real Academia Española, 2023, párrafo 3)

El autor Dell’Isola (2009), en su monografía *Delitos Fiscales cometidos contra la Administración Tributaria*”, cita a Eduardo J. Couture, en su diccionario de vocabulario jurídico, quien define la legalidad como: “*calidad o atributo que posee una conducta o acto jurídico realizados de acuerdo a lo establecido en la ley*” (p. 31). Desde una perspectiva etimológica, el término 'legalidad' proviene del latín medieval *legalitas*, derivado de *legalis*, que a su vez proviene de *lex*, *legis*, *ley*.

Podemos afirmar que el principio de legalidad es de trascendencia universal y adoptado como eje rector de múltiples legislaciones “de diversos países, como puede observarse en el derecho francés ('*legalité*'), en el italiano ('*legalità*'), en el portugués ('*legalidade*'), en el inglés ('*legality*') y en el alemán ('*Gesetzlichkeit*', '*Gesetzmäßigkeit*').”. (p. 31)

El Principio de legalidad, plasmado en el artículo 31 de la Constitución Política de la República de Panamá, constituye un pilar fundamental del Estado de Derecho y del sistema tributario en este país. Este principio asegura que únicamente “*serán penados los hechos*

declarados punibles por Ley anterior a su perpetración y exactamente al acto imputado” ([Const], Art. 31, 2016, p. 37)

En la revista de UMECIT, Peñalba (2023), señala que los derechos deben prevalecer y garantizarse sin necesidad de que se reclamen, sin embargo, se puede aseverar que en la realidad esto no ocurre siempre, Por lo cual se buscan vías como la judicial, por ejemplo, a través de las leyes expuestas en la Constitución de la República y los artículos detallados en el Código Penal Procesal, así como en el Código de Procedimiento Tributario y sus tribunales. (p. 34)

Lo anterior es parte sustancial de un Estado de derecho. *“Sólo un juicio equitativo, respetuoso del principio de legalidad, podrá dar a cada una de las víctimas y a sus familiares lo que reclaman ante las puertas de tribunales nacionales, extranjeros e internacionales, nada más, pero nada menos, que justicia”* (Peñalba, 2023, p. 2)

Esto nos dice claramente la esencia del principio de legalidad que solo serán sancionados aquellos hechos que hayan sido previamente definidos como delitos en una ley formal, garantizando así la previsibilidad, la seguridad jurídica y la protección contra posibles abusos.

Es cierto que el Principio de Legalidad, a pesar de la trascendencia en los sistemas democráticos y en el fortalecimiento del Estado de Derecho, no está exento de críticas y desafíos en su aplicación práctica. Su amplitud y rigidez han generado detractores que destacan ciertos efectos adversos o limitaciones en el contexto judicial.

En el **artículo 3 del código procesal penal**, se menciona los principios del proceso en donde nos plantea lo siguiente:

“En el proceso se observan los principios del debido proceso, contradicción, inmediación, simplificación, eficacia, oralidad, publicidad, concentración, estricta igualdad de las partes, economía procesal, legalidad, constitucionalizarían del proceso y derecho de defensa” (Código Procesal Penal de la República de Panamá, [CPP], 2022, p. 9)

2.2.1.3. Principio de Igualdad

Es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.

El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Esto plantea resumiendo de que todo los que se encuentren dentro del marco previsto por la ley, sin ningún distingo, deben tener el mismo tratamiento.

Según algunos autores el postulado es de origen liberal y se encuentra relacionados con dos principios de directa implicación económica:

- **Neutralidad**

Los tributos no deben alternar las preferencias individuales por bienes y servicios o la asignación de precios y de recursos operada por el mercado; ello llevaría a distorsiones, inequidades e ineficiencias.

- **Equidad horizontal**

Exige un tratamiento igual a situaciones iguales.

- **Equidad vertical**

La intervención pública se debe operar a favor de la distribución de la riqueza y del desarrollo económico. Discriminación entre las distintas actividades económicas para determinar exenciones, subsidios, incentivos, estímulos, privilegios y penalizaciones.

2.2.1.4. Principio de Generalidad

Este principio resalta categóricamente y exige que se grave por igual a todas las personas que se hallen dentro del supuesto normativo. Por ende, no impide que el Estado trate de manera diferente o distinta a las diversas actividades económicas o circunstancias sociales.

2.2.1.5. No confiscatoriedad

Según el libro de Elementos de Finanzas Pública el tema “*confiscatorio de un tributo, es cuando la obligación del contribuyente lo priva del ingreso o del patrimonio sobre la cual recae*” (Ramírez & Hurtado 1989, p. 188)

2.2.2. Potestad Tributaria

La potestad tributaria originaria es un concepto fundamental en el derecho tributario, y como bien menciona, implica la facultad de crear, modificar y extinguir tributos.

Raúl Villalobos Tapia establece que la potestad tributaria “*es el poder cedido por los particulares al Estado, para que, en el ejercicio de ese poder delegado, se puedan establecer tributos, crearlos y tener la capacidad también de recaudarlos, incluso, aplicando sanciones, a través de los Órganos correspondientes.* (TAPIA, 2017, p. 49)

Según Carmen del Pilar Robles Moreno. En su blog (2008) nos dice que:

La potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo (p. 3)

Stella Finlayson, (2022) afirma que todas las definiciones tienen “*diferencias entre sí, más ninguna es incompatible a la idea esencial de lo que representa la potestad tributaria, al concordar que es una facultad inherente del Estado de Derecho, limitada jurídicamente y relacionada a la creación e imposición de tributos*”. (p. 56)

2.2.2.1. Límites de la potestad tributaria

El Derecho Tributario se encarga de examinar los aspectos relacionados con el nacimiento, modificación y extinción de la relación jurídica que subyace a los tributos, abarcando, en términos generales, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Cuando se menciona la tributación, se hace alusión a las obligaciones fiscales que individuos, empresas u organizaciones tienen con el Estado, que pueden surgir de diversas circunstancias, como poseer una propiedad, utilizar un servicio, adquirir un producto o llevar a cabo ciertas actividades. Estos pagos representan la principal fuente de ingresos del Estado, que los utiliza para realizar inversiones en infraestructura y programas sociales, así como para cubrir sus gastos administrativos.

Cada país cuenta con una estructura tributaria que determina quiénes deben o no pagar impuestos, así como las razones y montos correspondientes. No obstante, esta estructura puede ser ajustada dependiendo de las políticas gubernamentales y de la salud económica del país.

A estos ajustes se les conoce como reformas tributarias, que buscan cambiar uno o varios elementos del sistema impositivo con el objetivo de aumentar o disminuir los ingresos que el Estado recibe a través de impuestos.

Uno de los enfoques principales para asignar la carga tributaria. Este se fundamenta en los beneficios recibidos. Este principio sostiene que los individuos y empresas deben pagar impuestos en función de los beneficios que reciben de los bienes y servicios públicos.

Según esta perspectiva, aquellos que obtienen mayores ventajas de los bienes y servicios ofrecidos por el Estado deberían contribuir en mayor medida. Sin embargo, este enfoque presenta una dificultad significativa: calcular los beneficios que cada persona, empresa u organización recibe es complejo y, como resultado, imponer impuestos basados en estos beneficios se torna complicado.

2.2.2.2. Fundamentos del poder tributario

El papel del tributo en la sociedad se ha representado con la formación del Estado, como estructura jurídico - político que permite la organización de la sociedad, tiene como principal objetivo la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad que lo conforma y le da vida. Se trata de requerimientos que van más allá de los fines estrictamente particulares de cada persona.

Según el Doctor Peralta (2015), señala al autor Héctor Villegas, en la revista y menciona que dichas necesidades presentan las siguientes características:

- a) *Son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se concibe la comunidad organizada;*
- b) *Son de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados; y*
- c) *Son, en consecuencia, las que dan nacimiento al organismo superior llamado estado y las que justifican su nacimiento. (p. 95)*

Para esta revista el costo de los derechos es asumido por la sociedad a través de los tributos, ya que el mismo constituye, según el autor, el precio de la libertad, por ende, se considera un instrumento que distancia al hombre del Estado.

Esa relación existente entre los derechos fundamentales y los deberes propios de la ciudadanía fiscal es de carácter asimétrica en la medida en que le corresponda no implique la individualización de las situaciones jurídicas. Según el autor el “deber de pagar tributos, no tiene una relación directa y simétrica”

2.2.3. Elementos del Derecho Tributario

El establecimiento de un tributo debe basarse en la existencia de una riqueza que pueda ser gravada, sin embargo, es fundamental que este tributo incluya los elementos necesarios para que solo se sustraiga de cada contribuyente la porción de riqueza realmente gravable, respetando así su capacidad contributiva genuina y establecida por la constitución.

Cuando un tributo impacta la riqueza de un contribuyente que es esencial para vivir con dignidad, el Estado debe tener un buen desenvolvimiento y no hay fracaso. Ninguna circunstancia política o presupuestaria debería superar el principio de justicia y equidad que debe guiar nuestras decisiones fiscales.

2.2.3.1. Fuentes del Derecho Tributario

De las fuentes del derecho tributario surgen instrumentos para la implementación de normas (constituciones, tratados y leyes, etc.), cuyo contenido son cláusulas, párrafos, incisos o subdivisiones de los artículos, y procedimiento de implementación. en el sistema jurídico.

En el libro llamado “Fuentes del Derecho Tributario” Chávez (2022), cita a Moussallem en donde resume y presenta las diversas acepciones de fuentes de derecho. En ese sentido lo estructura de la siguiente manera:

- *El conjunto de factores que influyen en la formulación normativa.*
- *Los métodos de creación del derecho, como la costumbre y la legislación (en su sentido más amplio, comprendiendo también la creación del derecho por medio de actos judiciales y administrativos, y de transacciones jurídicas).*
- *El fundamento de validez de una norma jurídica-presupuesto de la jerarquía.*
- *El órgano habilitado por el ordenamiento.*
- *El procedimiento (actos o hechos) realizado por el órgano competente para la producción de normas: procedimiento normativo.*

- *El resultado del procedimiento: documento normativo. (p. 3)*

Resumiendo, las fuentes de derecho generan las llamadas "normas introductoras" o "vehículos introductores". Estas incluyen disposiciones constitucionales, tratados internacionales, leyes y normas de rango equivalente, leyes orgánicas o especiales, decretos supremos, normas reglamentarias, y resoluciones de carácter general.

Todo esto ocurre a través de órganos competentes, siguiendo un procedimiento establecido por el ordenamiento jurídico, cuya función es incorporar nuevas reglas al sistema legal.

2.2.4. El Debido Proceso

El debido proceso es un derecho fundamental esencial que incluye principios y garantías, que se deben seguir en varios procedimientos jurídicos legales, para conseguir una solución efectiva y equitativa, siempre necesaria dentro del contexto del Estado jurídico-social y de derecho.

Es un derecho que tiene cada individuo en todos los procedimientos legales con características y roles específicos, desarrollado de acuerdo con las normas preestablecidas en el ordenamiento jurídico, conforme al derecho sustancia preexistente, siempre y cuando se dé la oportunidad y se les brinde la posibilidad de escuchar u oír a todos los sujetos que pueden ser afectados por las resoluciones que violen el debido proceso.

En el Código Procesal Penal nos menciona el tema del debido proceso, fundamentándolo en lo siguiente: “**Art. N°. 3, Principios del proceso.** *En el proceso se observan los principios del debido proceso, contradicción, inmediación, simplificación, eficacia, oralidad, publicidad,*

concentración, estricta igualdad de las partes, economía procesal, legalidad, constitucionalización del proceso y derecho de defensa”. (Código Procesal Penal de la República de Panamá, 2023, p. 9)

Este artículo establece una serie de principios fundamentales que deben ser observados en todo proceso penal. Entre estos principios, se destaca el **debido proceso**, el cual es un derecho esencial para garantizar que los procedimientos legales sean justos y respeten las garantías de las personas involucradas.

Un estudioso de los aspectos jurídicos legales es Aníbal Salas Céspedes, Magistrado de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, quien afirma en su artículo que el:

Principio jurídico procesal o sustantivo que le otorga a toda persona el derecho a un cúmulo de garantías mínimas, encaminadas a proporcionar un resultado objetivo y ecuánime dentro del proceso. Dicho principio resulta común a todo tipo de causas, sea civil, laboral, comercial o disciplinario, aunque en materia penal adquiere una vital importancia por ser la libertad del individuo el valor comprometido (SALAS, sf, pág. 1)

2.2.4.1. El Debido Proceso: Elementos fundamentales

Entre los principales elementos fundamentales del debido proceso tenemos los siguientes que a continuación señalamos:

- a. **Derecho a un tribunal competente, independiente e imparcial:** Este principio asegura que el juicio sea llevado a cabo por una autoridad judicial previamente determinada por la ley, libre de cualquier sesgo o interés particular. La imparcialidad del juez es esencial para que el resultado del proceso sea justo y objetivo.

- b. **Derecho a ser escuchado:** Todo individuo debe tener la oportunidad de presentar sus argumentos y pruebas, así como de contradecir las pruebas de la contraparte. Esto se extiende a la posibilidad de acceder a una defensa adecuada y de conocer los cargos o reclamaciones en su contra.

- c. **Legalidad y formalidad en el procedimiento:** El debido proceso se caracteriza por el respeto a las formalidades legales en cada etapa del procedimiento, de manera que las actuaciones se desarrollen conforme a lo dispuesto en la legislación aplicable. Esto impide que las decisiones sean arbitrarias o discrecionales.

- d. **Presunción de inocencia:** En los procesos penales, el debido proceso implica la presunción de inocencia, donde el acusado no debe ser considerado culpable hasta que se demuestre su responsabilidad de manera contundente en el juicio. Este principio es crucial en la protección de los derechos individuales frente al poder punitivo del Estado.

- e. **Acceso a los recursos de impugnación:** El debido proceso garantiza que, ante resoluciones judiciales, las partes puedan recurrir a los medios de impugnación establecidos, permitiendo una revisión de la decisión inicial. Esto es vital para corregir posibles errores judiciales y proteger el derecho a una defensa efectiva.

2.2.4.2. El Debido Proceso en el contexto panameño

En Panamá, aunque el debido proceso no se enuncia expresamente como en otras legislaciones, el marco jurídico establece los elementos esenciales que lo componen y que el Estado debe respetar.

La doctrina y la jurisprudencia panameña han desarrollado el concepto a partir del artículo 32 de la Constitución, que establece el derecho a un juicio conforme a procedimientos legales y con respeto a los derechos fundamentales. Además, la Corte Suprema de Justicia de Panamá ha interpretado el debido proceso como un pilar del Estado de derecho, protegiendo la equidad y la justicia en los procedimientos judiciales y administrativos.

Autores como Arturo Hoyos destacan la naturaleza instrumental del debido proceso, aludiendo a que este principio no solo es un derecho fundamental, sino un medio esencial para que las personas puedan defender efectivamente sus derechos en un ambiente democrático.

Esta noción resalta cómo el debido proceso es indispensable para garantizar una justicia accesible y confiable en un Estado que promueve los derechos humanos y la libertad individual.

2.2.4.3. Importancia del Debido Proceso

El debido proceso es esencial en cualquier sistema democrático, ya que actúa como un mecanismo de control frente al poder del Estado y asegura que los derechos y libertades de los

individuos no sean vulnerados arbitrariamente. Al garantizar un proceso justo, el debido proceso fomenta la confianza de la ciudadanía en el sistema judicial y promueve la estabilidad social al proveer un medio equitativo para la resolución de conflictos.

En resumen, el debido proceso en Panamá representa un conjunto de garantías procesales y sustantivas que protegen la equidad en los juicios y la imparcialidad de las decisiones judiciales. Aunque no está expresamente mencionado en la Constitución, su presencia se deriva de la interpretación de los principios constitucionales, y su aplicación es clave para el respeto de los derechos humanos y la consolidación de la justicia en el país.

2.2.5. El Código Fiscal

Todas las normas tributarias están recogidas en el Código Fiscal panameño el cual fue aprobado mediante Ley 8 de 27 de enero de 1956. El Código Fiscal que ha sido sometido, en reiteradas ocasiones a reformas fiscales como lo mencionamos anteriormente, con el propósito de recaudar los fondos necesarios para, el desarrollo y desenvolvimiento social, legal, político y económico de la República de Panamá.

En el año 2010 se aprobó las reformas a la ley 8 del código fiscal, en donde se adoptan medidas fiscales y se crea el Tribunal Administrativo Tributario, y tuvo como objetivo a partir del 1 de enero de 2010, la reducción del impuesto escalonado a las personas naturales como lo señalamos a continuación:

Se derogó la normativa sobre gastos deducibles y reducción de deducciones básicas de personas naturales a partir del 1 de julio de 2010.

Se decreto la reducción escalonada del impuesto sobre la renta a personas jurídicas a partir del 1 de enero de 2010.

Se decretó el 'pago anticipado o adelantado del impuesto sobre la renta equivalente al 1 % del total de los ingresos gravables de cada mes a personas jurídicas a partir del 1 de enero de 2011.

Se establecieron nuevas reglas sobre los dividendos.

Decretó el aumento del impuesto sobre transferencias de bienes muebles y servicios (ITBMS)

Se creó el Tribunal Administrativo Tributario. (Código Fiscal de Panamá, 2010, pág. 9)

El Código Fiscal, no explica específicamente la razón por la que se hace necesario el cobro de tributos o del dinero que ingresa al Estado, pero el artículo 4, del citado código, afirma lo siguiente:

El Tesoro Nacional se compone del dinero que ingresa al Estado, a cualquier título, y especialmente del producto de lo siguiente:

- 1. Los bienes nacionales*
- 2. Los servicios nacionales*
- 3. Las rentas o impuestos nacionales;*
- 4. Los aprovechamientos y los reintegros;*

5. *Las operaciones de créditos; y*
6. *Otros arbitrios fiscales.* ([CFP], 2010, p. 40)

Como podemos notar que, una de las formas de incrementar el tesoro nacional es a través de las rentas o impuestos nacionales y la administración de los bienes nacionales lo recoge en el Libro I, Título I, Capítulo I del Código Fiscal.

Por lo tanto, podemos entender que en el mencionado código se compilan todas las normas que rigen el cobro de tasas, contribuciones especiales e impuestos y cómo se administran al momento que ingresan al tesoro nacional.

En ese mismo orden de ideas, Aliomar Baleeiro, citado por Carlos E. Peralta (2015) plantea que “*Los principios constitucionales tributarios constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del Poder Tributario, una vez que son especiales manifestaciones de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente.* (pág. 19)

El Código Fiscal, que actúa como la norma guía y base del sistema tributario panameño, se limitaba a ser un simple compendio de reglas sobre los tributos existentes, sin contar con principios específicos, derechos concretos para los contribuyentes, ni normas que regularan adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes, así como conceptos, fundamentales.

Lo expresado anteriormente, nos plantea que, en el fondo, dichos principios son una exigencia de moralidad tributaria guiada conforme a los valores de justicia, solidaridad, seguridad

y garantía de la libertad del contribuyente. Se puede afirmar que estos principios son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso del poder; y se encuentran necesariamente en una relación de interdependencia y equilibrio, sin que exista ningún tipo de jerarquía entre ellos.

Ahora bien, a pesar del esfuerzo estatal, la recaudación tributaria en Panamá, no es suficiente por lo que se hace justo y necesario que el Estado cree nuevos tributos y equilibrar el caudal económico con las necesidades colectivas, para tratar de buscar, en la medida de lo posible, un equilibrio social.

2.2.5.1. Notificaciones de la DGI

Las notificaciones electrónicas, actualmente que establece el Código Fiscal (2021), en la práctica es una de las formas de comunicación de las notificaciones y tienen los mismos efectos jurídicos que la notificación tradicional por papel. Esta regulación general se establece en el procedimiento administrativo, y se encuentra en el artículo 1230 del Código Fiscal y en la Ley 38 de 31 de julio de 2000, en el Capítulo I del Título VII.

Podemos citar específicamente el artículo 1230, que dice lo siguiente:

Las resoluciones y demás actos administrativos que dan inicio o terminación de la instancia de un proceso, serán notificadas personalmente. La notificación de los actos administrativos se realizará en el domicilio fiscal que el contribuyente haya

informado en el Registro Único de Contribuyentes. Para estos efectos, el contribuyente está obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y a informar cuando ocurra algún cambio en la información contenida en dicho Registro. El incumplimiento de la obligación de notificar los cambios del domicilio fiscal, no causará la nulidad de las diligencias de notificación realizadas al último domicilio fiscal informado por el contribuyente, apoderado legal, mandatario o persona responsable. Cuando el contribuyente, persona responsable o apoderado no fuere localizado en el último domicilio informado, en dos (2) días hábiles distintos, se hará constar en un informe suscrito por el notificador o secretario del despacho encomendado, el cual se adicionará al expediente, y se procederá a la notificación por edicto. También procederá la notificación por edicto cuando el contribuyente, persona responsable o apoderado, no hubiere informado el domicilio fiscal o el informado fuere inexistente, o no corresponda al contribuyente, o bien no pudiese ser ubicado. Igualmente procederá la notificación por edicto cuando se desconozca el paradero del contribuyente, persona responsable o apoderado. El edicto se fijará en la oficina correspondiente durante un plazo de diez (10) días hábiles, dentro de los cuales además se publicará en un periódico de circulación nacional, durante tres (3) días consecutivos. El edicto contendrá la expresión del asunto de que trate, la fecha y la parte dispositiva de la resolución o acto administrativo y la advertencia de los recursos procedentes. Desde la fecha y hora de su desfijación se entenderá hecha la notificación. Una vez hecha la notificación por edicto se agregará al expediente con expresión del día y hora de su fijación y desfijación. (p. 600)

El artículo 1230 del Código Fiscal de Panamá regula las notificaciones de las resoluciones y demás actos administrativos que dan inicio o terminación a un proceso, especificando los procedimientos y los medios que la Dirección General de Ingresos (DGI) puede utilizar para garantizar la comunicación efectiva con los contribuyentes.

- a. **Notificación personalizada:** De acuerdo con el artículo 1230 del Código Fiscal de Panamá, las resoluciones y actos administrativos deben ser notificados personalmente en el domicilio que el contribuyente haya comunicado en el Registro Único de Contribuyentes. Por ello, es fundamental que el contribuyente mantenga actualizada su información de contacto en el registro.
- b. **Obligación de actualizar información:** El contribuyente está obligado a informar cualquier cambio en la información contenida en el Registro Único de Contribuyentes. Esto incluye cambios de domicilio, datos de contacto u otros elementos relevantes que puedan afectar las comunicaciones oficiales que reciba.
- c. **Otros medios de notificación:** Además de la notificación personal, el artículo establece que la Dirección General de Ingresos (DGI) puede utilizar diversos medios electrónicos para la comunicación con los contribuyentes, tales como: correo electrónico, teléfonos de cualquier tipo (fijos o móviles), SMS (mensajes de texto), redes sociales, cualquier medio confiable que permita tener contacto con los

contribuyentes. Estos medios adicionales ayudan a garantizar una notificación oportuna y efectiva.

- d. **Acceso a Información de Entidades Públicas y Privadas:** Además, el artículo establece que la DGI puede obtener información relevante de cualquier entidad pública o privada dedicada a la prestación de servicios públicos, tales como: Distribución y comercialización de energía eléctrica, Telecomunicaciones (telefonía móvil, televisión por cable, satelital), Agua potable suministrada por el IDAAN y otras entidades similares.

Esto le permite a la DGI acceder a bases de datos y otra información relevante para contactar a los contribuyentes, lo que facilita el proceso de notificación y seguimiento.

En resumen, el artículo 1230 del Código Fiscal busca garantizar que los contribuyentes sean debidamente notificados de los actos administrativos que los afectan, utilizando diversos medios de comunicación, y establece la obligación de los contribuyentes de mantener actualizada su información de contacto.

Además, permite a la DGI acceder a bases de datos de servicios públicos para facilitar las gestiones de notificación y cobro.

2.2.5.2. Sanciones

Por otra parte, el Capítulo VIII referente a las sanciones nos señala taxativamente lo siguiente:

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.

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. La Administración Tributaria contará con un plazo de treinta días para acoger o desestimar la denuncia.

La recompensa establecida en este artículo será decretada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas de oficio o a solicitud de parte, una vez hayan ingresado al Tesoro Nacional los fondos recaudados como consecuencia directa de la denuncia. No serán gravables los ingresos recibidos por recompensa.

Ningún funcionario o ex funcionario del Ministerio de Economía y Finanzas tendrá derecho a la recompensa de que trata este artículo por denuncia basada en información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

El denunciante so pena de perder el derecho a la recompensa, y la Administración Tributaria deberán guardar reserva sobre la identidad del denunciado y demás hechos de la denuncia.

Habrá lugar a indemnización de perjuicio si quedara establecido, ante las autoridades judiciales competentes, que hubo temeridad o mala fe de parte del denunciante.

Analizando el Artículo 752-A, fomenta la colaboración ciudadana en la detección de ilícitos fiscales mediante recompensas económicas, pero establece estrictas reglas sobre la veracidad y confidencialidad de las denuncias, así como la responsabilidad del denunciante en caso de mala fe o temeridad.

En el artículo 753, del Código Fiscal (2010), establece que las personas (naturales o jurídicas) que no presenten su declaración jurada de renta dentro del plazo estipulado serán objeto de una multa que varía entre B/.100.00 y B/.1,000.00, dependiendo de la gravedad del caso y la actitud del obligado a presentar la declaración. La sanción busca fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y asegurar la correcta recaudación de impuestos.

2.2.6. Código de Procedimiento Tributario

Las disposiciones legales del Código de Procedimiento Tributario (CPT) son las que establecen la relación con los principios tributarios, pero, es importante señalar que su incorporación a la legislación panameña es relativamente reciente.

Anteriormente, todo lo concerniente al sistema tributario estaba regido por el Código Fiscal, el cual era la norma guía y señalaba el compendio de las reglas sobre los tributos existentes; carente de principios específicos, derechos a favor del contribuyente, con poca tecnología. No estaba bien regulada esa relación fisco-contribuyente, es decir, se basaba únicamente en principios tributarios básicos.

Por ende, se trabajó en un Código de Procedimiento Tributario que subsanara el vacío legal en cuanto a la norma y explicará los mecanismos de aplicación de los tributos en general, garantizando el debido proceso, donde los deberes y derechos de ambas partes se delimitaran explícitamente, sistematizándolos y adaptándolos a un sistema tributario competitivo para un mejor desenvolvimiento y desarrollo.

La Base Legal del Código de Procedimiento Tributario, ley 76 del 13 de febrero de 2019, fue promulgado en este mismo año y entra en vigencia total el año 2020; no obstante, hay que señalar que fue aplazada en reiteradas ocasiones.

El Código Tributario tiene como objetivo acatar los procedimientos específicos, lo que resulta muy asequible con el marco jurídico, para establecer las responsabilidades fiscales con el objetivo de optimizar el control y también aplicar los principios jurídicos esenciales, como la equidad de las mismas, componentes de la relación legal fiscal; y el de la seguridad jurídica.

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, aunque no está expresamente establecido en la Constitución, está protegido por ella de forma implícita. El artículo 7 del Código de Procedimiento Tributario (CPT) regula este principio, señalando que la ordenación y aplicación de los tributos debe seguir una serie de principios constitucionales, entre los cuales se incluye la prohibición de que los tributos sean confiscatorios.

Esto significa que, aunque no se mencione de manera explícita en la Constitución, el ordenamiento jurídico protege el derecho a no ser objeto de una carga tributaria tan alta que pueda afectar de manera desproporcionada la propiedad o los ingresos del contribuyente, al punto de convertir el tributo en una confiscación.

La referencia al principio de no confiscatoriedad en el CPT implica que la Administración tributaria debe respetar este límite, no solo al establecer los tributos, sino también al aplicar y recaudar los mismos. En este sentido, el Código Tributario establece un marco normativo que obliga a que las decisiones fiscales se ajusten a los principios de proporcionalidad y justicia, evitando una carga impositiva que resulte excesiva y que violente los derechos de los contribuyentes, reflejando así un control administrativo sobre la capacidad recaudatoria del Estado.

En resumen, aunque la Constitución no aborda específicamente este principio, su protección se considera fundamental y se transfiere a la práctica administrativa a través del CPT, garantizando un equilibrio entre las necesidades fiscales del Estado y los derechos individuales de los contribuyentes.

Finalmente, empezó a regir el 1 de junio de 2024, lo que representó un avance significativo para el sistema tributario de Panamá. Esto representó una transformación en el marco legal tributario panameño y entre sus objetivos busca asegurar una mayor equidad y transparencia, así como fortalecer las garantías y derechos de los contribuyentes. Este código precisa y define tanto los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria como los parámetros que deben regir la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Hasta la creación del CPT, la República de Panamá carecía de una normativa que sistematizara estas cuestiones de manera efectiva.

Este vacío legal, que persistió durante años y generó falta de claridad en los derechos y deberes de las partes, pudo haber afectado negativamente el desarrollo del sistema tributario, incidiendo en la normativa del debido proceso que debe regir.

El Código de Procedimiento Tributario subroga el Libro VII “Procedimiento Fiscal Ordinario” del Código Fiscal y las disposiciones sobre las facultades de la Administración Tributaria, desarrollando todas las disposiciones y conceptos claves para el ordenamiento tributario.

Finalmente, ha entrado en vigor el 1 de junio de 2024, fecha significativa para el sistema tributario de Panamá ya que representa una transformación en el marco legal tributario que busca asegurar mayor equidad y transparencia, así como fortalecer las garantías y derechos de los contribuyentes.

La firma de Auditores BDO Panamá miembro de BDO International, una red global líder de servicios de Auditoría, Impuestos, Asesoría y Servicios de Negocios y Outsourcing, en su boletín informativo presenta las principales novedades para considerar tras su implementación:

- **Cláusula Anti-elusiva General-** *Se faculta a la DGI para desconocer las actuaciones impropias diseñadas con el único propósito de obtener un simple ahorro fiscal, vulnerando con voluntad y conocimiento el deber de contribuir. Esta facultad busca evitar la elusión fiscal. Corresponderá a la DGI probar la existencia del fraude. Sería de gran utilidad que la administración enlistara las prácticas que considera elusivas a fin de evitar incertidumbres al momento de adoptar alternativas lícitas para cumplir con las obligaciones tributarias. (BDO AUDITORES, 2024, p. 2)*
- **Términos de Prescripción-** Se adoptan los siguientes nuevos términos de prescripción:

Cuadro 2-Términos de prescripción de las reformas al código de procedimiento tributaria de la República de Panamá. Edición actualizada 2023.

Prescribe a:	Impuesto, Facultad o Derecho
5 años	Impuestos Directos
5 años	Impuestos Indirectos
5 y 3 años	Facultad de imponer sanciones
3 años	Facultad de imponer sanciones por determinación adicional del impuesto.
5 años	Derecho a devolución por pagos indebidos, pagos de más o saldos a favor.
18 meses	Derecho a rectificar auto declaraciones.

Fuente: Tomado de BDO Panamá. 2023

La reforma en los términos de prescripción en materia tributaria, vigente a partir del 1 de enero de 2022, introduce cambios significativos en la administración de impuestos y las relaciones entre los contribuyentes y la Dirección General de Ingreso (DGI).

Se establece la prescripción de oficio y automática, lo que disminuye la carga administrativa tanto para la DGI como para los contribuyentes y mantiene la cuenta corriente de los contribuyentes. sanada con las deudas tributarias efectivamente cobrables.

Uno de los puntos clave es el siguiente:

- **Cambios en la prescripción:** la prescripción se dará de oficio y es automática. El Código de Procedimiento Tributario, otorga legitimidad a la notificación por medios electrónicos y obliga a mantener permanentemente actualizado el correo electrónico. Las comunicaciones masivas al correo electrónico que se registraron al inscribir en el Registro Único de Contribuyente interrumpen el plazo de prescripción.

2.2.6.1. Notificaciones Código de Procedimiento Tributario

El Código de Procedimiento Tributario establece fundamentalmente todas las formas de notificación a los contribuyentes y la expedición de las resoluciones o acuerdos del pleno.

La notificación de resoluciones y actos administrativos que afecten los derechos de los

contribuyentes debe realizarse en días hábiles. Es importante que cada notificación incluya el texto completo de la parte resolutive o dispositiva de la resolución o acto administrativo, y también debe señalar los recursos administrativos que pueden interponerse, el órgano competente ante el cual deben presentarse dichos recursos y el plazo para su interposición.

Además, los obligados tributarios o contribuyentes tienen la opción de presentar otros recursos que consideren procedentes, aunque no estén necesariamente relacionados con los especificados en la notificación.

El plazo para interponer recursos comenzará a contar a partir del día hábil siguiente al que se considera efectuada la notificación, independientemente del medio utilizado para realizarla.

El **artículo 100** del *Código de Procedimiento Tributario (2023)*, establece cinco formas de notificación de los actos administrativos, adaptándose a diversas situaciones y tecnologías.

Estas pueden ser: personal, por escrito, por edicto, tácita, por conducta concluyente o por medios electrónicos. Además, la Administración Tributaria tiene la facultad de implementar nuevas formas electrónicas para mejorar la comunicación con los contribuyentes.

Artículo 100. Formas de notificación. Las formas de notificación son, de manera general:

1. Personal: que consiste en entregar al obligado tributario o contribuyente o su apoderado legal copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su

conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación del día y hora, así como del nombre y firma del obligado tributario o su apoderado o representante legal.

2. Por escrito: mediante memorial del obligado tributario dándose por notificado de la resolución o acto administrativo.

3. Por edicto: aquella que se realiza mediante la comunicación pública de la resolución o aviso de cobro, en los casos que indica la ley.

4. Tácita o por conducta concluyente: aquella que se produce cuando el contribuyente o responsable realice cualquier actuación que implique el conocimiento del acto, desde el día siguiente en que se efectuó dicha actuación.

5. Por medios electrónicos: Permite comunicar, informar o hacer gestiones de cobro al obligado tributario o contribuyente, a través de correo electrónico o cualquier otro medio confiable que haya sido acordado por el obligado tributario o contribuyente y que permita tener contacto con este.

Se dejará constancia por parte de la Administración Tributaria de las gestiones que se realizaron para notificar al contribuyente por estos medios electrónicos, para que estos tengan validez.

La Administración Tributaria y el Tribunal Administrativo Tributario podrán desarrollar e implementar formas adicionales de notificación utilizando técnicas y medios electrónicos e informáticos, que comunicarán a los contribuyentes mediante la expedición de resoluciones

o acuerdos del Pleno, según corresponde. (p. 29)

El Código de Procedimiento Tributario en su Título VI, *Procedimientos de Revisión de Actos Tributarios* en el capítulo I, donde nos explica los procedimientos Especiales de Revisión, nos habla los vicios de nulidad y el CPT dice:

***Artículo 298.** Nulidad de pleno derecho. Incurren en vicios de nulidad absoluta y podrán ser declarados nulos de pleno derecho, los actos dictados por la Administración Tributaria y el Tribunal administrativo Tributario, aun cuando hayan quedado firmes en la vía administrativa, en los supuestos siguientes:*

- 1. Cuando contravengan la Constitución Política o las leyes.*
- 2. Cuando hubieran sido dictados con prescindencia del procedimiento legal establecido, siempre que impliquen violación del debido proceso legal.*
- 3. Cuando hubieran sido dictados por autoridades que carezcan de competencia.*
- 4. Cuando se grave, condene o sancione por un tributo nacional, un cargo o una causa distintos de aquellos que fueron formulados al interesado en primera instancia.*
- 5. Cuando su contenido sea imposible o sea constitutivo de delito.*
- 6. Cuando resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo por los que se adquieren facultades o derechos contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no cumplan con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.*

La nulidad podrá ser declarada de oficio o solicitada por el obligado tributario o contribuyente, dentro de un plazo no mayor de un año de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido y tendrá derecho a la interposición de los recursos reconocidos en este Código. (p. 86)

2.2.7. Aspectos Generales de la DGI Panamá

La Dirección General de Ingresos (DGI) de Panamá llevó a cabo durante el año 2024 una serie de medidas y cambios significativos con el fin de mejorar la recaudación fiscal y simplificar el cumplimiento tributario. Según la memoria 2024, se resaltan algunos de los cuales se detallan a continuación:

a. **Moratoria Tributaria:** En octubre de 2024, se aprobó la Ley 446, que concedió una exoneración temporal para el pago de tributos nacionales. Esta ley ofreció a los contribuyentes la oportunidad de regularizar sus obligaciones fiscales bajo condiciones favorables.

b. **Actualización de Jurisdicciones en el Intercambio de Información Financiera:** En marzo de 2024, la DGI actualizó la lista de jurisdicciones que participan en el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información Financiera, excluyendo 27 jurisdicciones en comparación con el listado del año anterior.

c. **Regulación de la Cesión y Compensación de Créditos Fiscales:** En septiembre de 2024, se estableció un procedimiento claro para la cesión o compensación de créditos fiscales relacionados con ciertos impuestos. los requisitos documentales y el proceso de auditoría que llevará a cabo la DGI.

d. Implementación de la Factura Electrónica: La DGI continuó avanzando en la implementación de la factura electrónica, con el objetivo de modernizar y agilizar el proceso de facturación y registro tributario. Esta iniciativa facilita además la fiscalización y el control por parte de la administración tributaria.

e. Organización de la 3ª Conferencia Técnica de la Red de Organizaciones Tributarias (NTO): En octubre de 2024, la DGI se unió al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para organizar la 3.ª Conferencia Técnica de la NTO. Este evento reunió a autoridades tributarias y especialistas de 180 países, quienes discutieron temas cruciales en el ámbito fiscal.

Estas iniciativas reflejan el compromiso de la DGI con la modernización y eficiencia del sistema tributario panameño, buscando facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fortalecer la recaudación.

Por otro lado, debemos mencionar que con la *Transformación Digital de la Administración Tributaria en Panamá (PATDAT)*, iniciativa del gobierno panameño buscaba modernizar y digitalizar el sistema de administración tributaria del país.

El objetivo de la Plataforma de Asesoramiento Tributario y Digitalización (PATDAT), es mejorar la efectividad de los servicios tributarios para contribuyentes y la administración fiscal, en conjunto con el asesoramiento jurídico y legal de expertos.

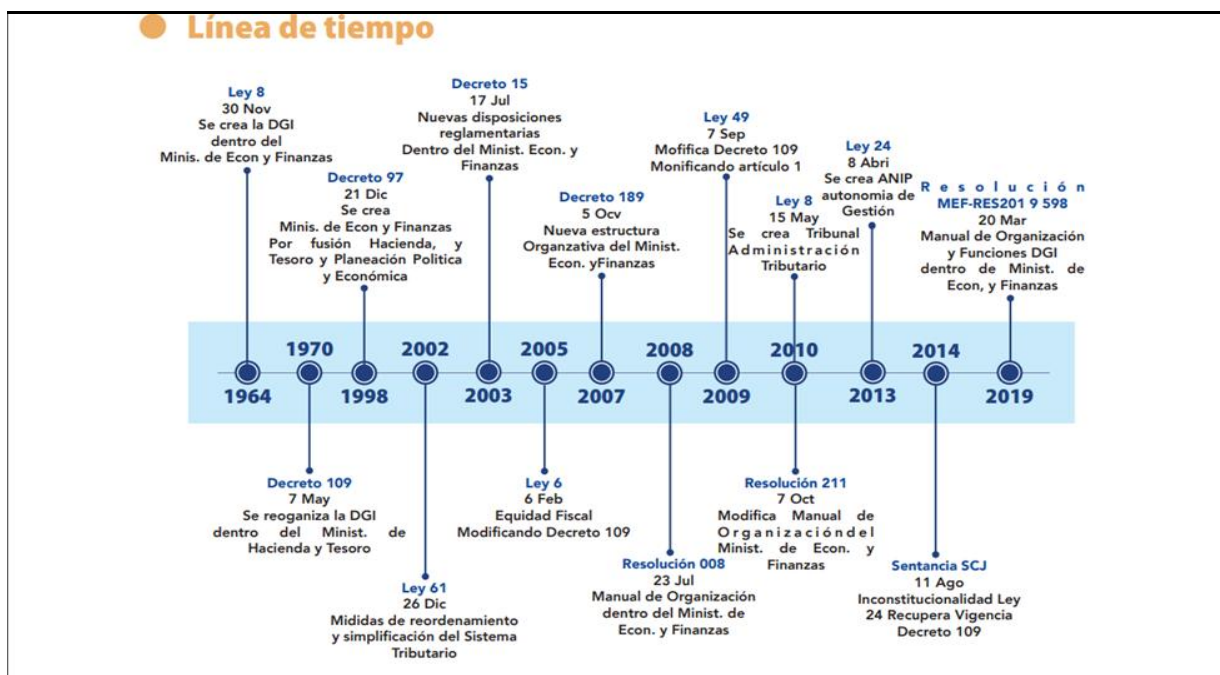
El enfoque se centra en optimizar el sistema tributario mediante la incorporación de tecnología. Esta estrategia tiene como objetivo mejorar tres aspectos fundamentales: eficiencia,

transparencia y accesibilidad. Al digitalizar los procesos y ofrecer asesoría jurídica y legal especializada, se pretende simplificar la relación de los contribuyentes con la administración fiscal, haciéndola más clara y fácil de gestionar.

En la figura 1 se muestra la línea del tiempo de la Dirección General de Ingresos hasta 2019. En ella se menciona la Ley 76 del 13 de febrero de 2019, que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá y que entró en vigor el 1 de enero de 2024.

Este Código de Procedimiento Tributario ha mantenido diversas etapas desde la creación de la DGI, para su debida organización y funcionamiento como lo señala la figura siguiente.

Ilustración 1 - Línea de Tiempo de la creación de la DGI de Panamá



Fuente: Tomada del Informe de Transición julio 2019 a marzo 2024.

<https://dgi.mef.gob.pa/PDF/Inf-Transici%C3%B3n-2019-2024.pdf>

2.2.7.1. Objetivos de PATDAT

Entre los objetivos de la Dirección General de Ingresos y la PATDAT tenemos:

Cuadro 3- Objetivos de PATDAT	
Optimización de procesos	La digitalización busca agilizar los procesos tributarios, reducir los tiempos de respuesta y simplificar los trámites administrativos. Esto incluye la automatización de procesos como la declaración, el pago y la fiscalización de impuestos, lo que mejora la eficiencia operativa de la Dirección General de Ingresos (DGI) y reduce la carga burocrática sobre los contribuyentes.
Mayor transparencia y control	La digitalización de los procedimientos facilita el acceso a la información tributaria en tiempo real, permitiendo un mayor control sobre las acciones de la administración tributaria. Esto también reduce el riesgo de corrupción y fraude, al contar con un sistema más transparente y auditado electrónicamente.
Mayor transparencia y control	La digitalización de los procedimientos facilita el acceso a la información tributaria en tiempo real, permitiendo un mayor control sobre las acciones de la administración tributaria. Esto también reduce el riesgo de corrupción y fraude, al contar con un sistema más transparente y auditado electrónicamente.
Facilidad de acceso para los contribuyentes	A través de plataformas digitales, los contribuyentes pueden realizar todas sus gestiones tributarias sin necesidad de desplazarse físicamente a las oficinas de la DGI. Esto incluye la posibilidad de presentar declaraciones de impuestos, realizar pagos, solicitar devoluciones, consultar su estado tributario, entre otros.
Integración de servicios	PATDAT busca integrar los diferentes servicios relacionados con la tributación, lo que permitirá a los contribuyentes gestionar sus obligaciones fiscales de manera más ágil y sencilla. Esto incluye la implementación de un sistema único para el manejo de todos los tributos, que permita a los usuarios realizar diferentes gestiones a través de un solo portal
Mejora en la recaudación fiscal	La implementación de nuevas tecnologías puede mejorar la precisión y efectividad en la recaudación de impuestos, al facilitar la detección de inconsistencias y fraudes. Además, la digitalización permitirá un monitoreo más efectivo de los pagos y las declaraciones de impuestos, lo que puede aumentar la recaudación y reducir la evasión fiscal.

Fuente: Tomado de la página Web del MEF-DGI. <https://dgi.mef.gob.pa/BIDGI/QS>

2.3.7.2. Componentes principales

- a) **Plataformas digitales:** El desarrollo y la implementación de plataformas electrónicas como la "**DGI en Línea**" para realizar trámites y pagos de impuestos de manera más sencilla, accesible y eficiente. Los contribuyentes pueden acceder a una variedad de servicios desde cualquier dispositivo conectado a Internet.

- b) **Digitalización de procesos internos:** La DGI está trabajando en la digitalización de todos los procesos internos relacionados con la gestión tributaria, desde la auditoría hasta la atención al contribuyente. Esto incluye la adopción de herramientas tecnológicas que permitan una mejor administración de los recursos fiscales y una mayor efectividad en la fiscalización.

- c) **Interoperabilidad entre instituciones:** La PATDAT también busca promover la interoperabilidad entre distintas instituciones del Estado que gestionan información tributaria, financiera y económica, con el fin de crear una red de datos que permita mejorar la cooperación entre entidades y optimizar la gestión fiscal.

- d) **Desarrollo de sistemas inteligentes y de análisis de datos:** La incorporación de tecnologías como la inteligencia artificial y big data en el análisis de datos fiscales, con el objetivo de mejorar la toma de decisiones y la identificación de patrones de comportamiento que ayuden a mejorar la eficiencia de la recaudación y la fiscalización.

- e) **Capacitación del personal:** La capacitación continua del personal de la Dirección General de Ingresos es otro componente esencial de la transformación digital. La implementación de nuevas tecnologías requiere que los empleados estén bien entrenados en su uso y en los cambios en los procesos administrativos.

2.2.7.3. Impacto esperado

- **Reducción de la evasión fiscal:** La modernización de los sistemas de control y fiscalización, junto con una mayor transparencia, contribuirá a reducir la evasión fiscal y la informalidad en la economía.
- **Mejora en la relación contribuyente-Estado:** Al facilitar los trámites y ofrecer un acceso más ágil y directo a los servicios, se mejorará la experiencia de los contribuyentes, promoviendo una mayor cooperación entre ambos sectores.
- **Mayor competitividad y desarrollo económico:** Un sistema tributario más eficiente y accesible puede contribuir al desarrollo económico del país, al atraer inversiones y fomentar el cumplimiento de las obligaciones fisca

2.2.7.4. Resultados de la evaluación TADAT

El informe de evaluación realizado a través de la herramienta (TADAT), por sus siglas en inglés. *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*, es una herramienta global, cualquier país puede utilizarla para evaluar las fortalezas y debilidades de su sistema de administración tributaria.

Además, permite analizar su nivel de madurez en el contexto de las buenas prácticas internacionales.

En Panamá durante octubre de 2019, proporcionó un diagnóstico integral de la administración tributaria, identificando fortalezas claves y áreas que requieren atención.

A continuación, el cuadro # 3, presenta un análisis detallado de los resultados obtenidos por la evaluación externa hecha por el equipo evaluador conformado por representantes del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y expertos del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). En busca del Fortalecimiento del control tributario y facilitación del cumplimiento.

Aquí se consideró incluir la revisión, actualización, depuración, diseño, desarrollo e implementación de mejoras a los procesos operativos y técnicos del sistema tributario e-Tax2.0 y la Factura Electrónica, así como mejorar la atención al contribuyente.

Cuadro 4- Resultados destacados de la evaluación TADAT. Panamá. Año 2019

Fortalezas Identificadas	Debilidades Identificadas
1. Sistema de información e-Tax2.0	1. Insuficiencia en la obtención y manejo de datos básicos por el personal directivo
El sistema constituye una base sólida para la gestión tributaria, lo que refleja un avance significativo en la digitalización y modernización de los procesos fiscales.	Se detecta una brecha significativa en el acceso a información esencial para la toma de decisiones estratégicas por parte del liderazgo de la administración tributaria.
La infraestructura tecnológica proporcionada por e-Tax2.0 mejora la eficiencia en la recaudación, el seguimiento y la fiscalización de las obligaciones tributarias.	Esto podría limitar la capacidad de reaccionar oportunamente a problemas emergentes o de ajustar políticas y procesos de manera informada.
2. Progresiva incorporación de servicios en línea	2. Falta de confiabilidad del registro de contribuyentes
En particular, se destacó el registro en línea para personas físicas y entidades, un paso clave hacia	Este problema afecta la precisión y eficacia de la gestión tributaria, comprometiendo tanto la

la accesibilidad y la simplificación de procesos para los contribuyentes.	detección de incumplimientos como la ampliación de la base tributaria.
Este desarrollo impulsa la modernización y reduce la dependencia de trámites presenciales, alineándose con buenas prácticas internacionales.	La dificultad para identificar y registrar contribuyentes no declarados refleja un esfuerzo insuficiente en términos de fiscalización y monitoreo.
La presentación electrónica de las declaraciones tributarias.	La ausencia de segmentación de contribuyentes y tratamiento para grandes contribuyentes que afecta negativamente la implementación del proceso de gestión de riesgo de cumplimiento.
El uso de sistemas de recaudación basados en retención en la fuente y pagos a cuenta del impuesto.	La baja puntualidad en la presentación de declaraciones de impuestos y débil desempeño en la gestión de omisos.
La apertura de distintos canales de atención al contribuyente con énfasis en los medios informáticos	Inexistencia de cruces de información de forma automatizada y a gran escala, ni supervisión de la efectividad de los programas de auditoría que muestran importantes debilidades.
Los avances en la implementación de sistemas de facturación electrónica	Débil desempeño en materia de transparencia y rendición de cuentas, auditoría interna y externa tanto financiera como operativa.
La existencia de un proceso ordenado de seguimiento y monitoreo de los ingresos tributarios.	

Fuente: Basado en los resultados de la evaluación TADAT, Informe de Transición (julio de 2019 a marzo de 2024), MEF-DGI. <https://dgi.mef.gob.pa/PDF/Inf-Transici%C3%B3n-2019-2024.pdf>

La evaluación resalta un punto crítico en la administración tributaria de Panamá, relacionado con la falta de una adecuada segmentación de los contribuyentes, especialmente en lo que respecta al manejo de los grandes contribuyentes. Este problema no solo afecta negativamente los resultados obtenidos, sino que también impide la implementación efectiva de un modelo de gestión de riesgos que, si bien es conocido por la institución, no ha logrado aplicarse correctamente.

En resumen, la **Transformación Digital de la Administración Tributaria en Panamá (PATDAT)** es una estrategia clave para modernizar la gestión tributaria en el país, mejorar la

recaudación, la transparencia y facilitar la interacción de los contribuyentes con la administración fiscal.

2.2.8. Tribunal Administrativo Tributario

La Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010 reformó el Código Fiscal de Panamá, introduciendo importantes medidas fiscales y creando el Tribunal Administrativo Tributario (TAT), una entidad independiente dentro del Órgano Ejecutivo. Este tribunal, especializado e imparcial, tiene su sede en la ciudad de Panamá y tiene jurisdicción en toda la República. El objetivo principal del TAT es proporcionar un foro especializado para la resolución de disputas tributarias, asegurando una administración justa y eficiente del sistema fiscal.

2.2.8.1. Competencias

Las competencias otorgadas al **Tribunal Administrativo Tributario**, según el artículo 156 de la Ley, incluyen las siguientes competencias:

- a) **Apelaciones contra resoluciones de la Dirección General de Ingresos y Administraciones Provinciales de Ingresos:** El tribunal tiene la facultad de conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones sobre resoluciones relativas a la devolución de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros, liquidaciones adicionales, multas y sanciones, así como otros actos administrativos relacionados con la determinación de tributos.

- b) **Recursos de apelación en reclamaciones no contenciosas:** El TAT puede resolver

los recursos de apelación relacionados con la determinación de las obligaciones tributarias que no sean contenciosas.

- c) **Apelaciones contra actos administrativos:** El tribunal también tiene competencia para resolver recursos de apelación contra actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes o responsables tributarios.
- d) **Recursos de apelación en procedimientos de cobro coactivo:** El TAT se encarga de resolver los recursos de apelación presentados por contribuyentes relacionados con actuaciones o procedimientos de cobro coactivo, que sean iniciados por la Dirección General de Ingresos.
- e) **Propuestas de reformas legislativas:** El tribunal tiene la responsabilidad de proponer al ministro de Economía y Finanzas las normas necesarias para corregir deficiencias en la legislación tributaria.
- f) **Uniformidad de la jurisprudencia:** El Tribunal debe uniformar la jurisprudencia en las materias dentro de su competencia, garantizando que las decisiones sean consistentes y justas a lo largo del tiempo.

Además, las decisiones del Tribunal Administrativo Tributario son definitivas en la vía administrativa, lo que significa que no pueden ser apeladas ante ninguna otra instancia administrativa. Sin embargo, los contribuyentes tienen el derecho de recurrir a la vía contencioso-administrativa ante los tribunales de justicia, de acuerdo con los procedimientos establecidos por

la ley.

Esta creación y las competencias del Tribunal Administrativo Tributario reflejan un esfuerzo por mejorar la transparencia y la equidad en la administración de los tributos, brindando a los contribuyentes un espacio adecuado para la resolución de conflictos fiscales.

2.3. Variables

Tomando en consideración que el objeto de estudio es analizar la influencia de la Transformación Digital en la Administración Tributaria de Panamá, sus implicaciones futuras en el incumplimiento del Debido Proceso Jurídico Tributario y sus actuaciones.

En el contexto del estudio sobre "El debido proceso de la transformación digital en la administración tributaria de Panamá", es fundamental identificar y operacionalizar las variables independiente y dependiente para medir su relación y efectos.

Procedemos a definir los aspectos conceptuales de las variables para una explicación sobre la **operacionalización de las variables** en el estudio sobre "El debido proceso a la transformación digital en la administración tributaria de Panamá", la cual implica identificar, cómo medir y observar las variables clave relacionadas con el proceso de digitalización en la administración tributaria, garantizando a la vez el respeto por el debido proceso.

2.3.1. Definición conceptual de las variables

- **Variables Independiente:**

La Transformación Digital en la Administración Tributaria: Esta variable se refiere a la incorporación de tecnología y sistemas digitales en la gestión administrativa y operativa de los servicios tributarios de la Dirección General de Ingresos de Panamá, para mejorar los procesos tributarios, incluyendo la automatización de trámites, el uso de plataformas digitales (e-tax2), para la gestión, comunicación con los contribuyentes y cobros de impuestos, entre otros.

- **Variables Dependiente:**

El Debido Proceso en la Administración Tributaria: se refiere a las garantías legales que aseguran que los procedimientos administrativos y tributarios sean llevados a cabo conforme a la ley, respetando los derechos de los contribuyentes, como la notificación de actos administrativos, la posibilidad de interponer recursos y la transparencia en el proceso.

2.3.2. Definición operacional de las variables

2.3.2.1. Variable independiente

- **Definición operacional:** Esta variable se puede medir a través de los siguientes indicadores clave, que evalúan el grado de digitalización implementado por la administración tributaria:
- **Implementación de plataformas digitales:** Número de plataformas digitales disponibles para que los contribuyentes realicen trámites, como la presentación de declaraciones

- **Automatización de procesos tributarios:** Grado de automatización de procedimientos administrativos (como la liquidación de impuestos, la emisión de recibos, etc.).
- **Interacción digital con contribuyentes:** Existencia de canales digitales de comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes, como correo electrónico, chat en línea, notificaciones electrónicas, etc.
- **Capacitación tecnológica:** Número de empleados capacitados en el uso de tecnologías digitales para la gestión tributaria y en el proceso de gestión de la nueva plataforma y sus componentes.

Variable Dependiente

- **El debido proceso,** en el contexto de la transformación digital, se puede medir observando cómo la digitalización afecta a la equidad, la transparencia, y el acceso a los derechos de los contribuyentes.
- **Notificación electrónica de actos administrativos:** Mide la efectividad de las notificaciones de resoluciones tributarias a través de medios digitales, asegurando que los contribuyentes estén informados adecuadamente.
- **Acceso a recursos y apelaciones:** Evalúa si los contribuyentes tienen la posibilidad de interponer recursos administrativos a través de medios digitales de manera accesible y eficaz.

- **Transparencia y claridad de los procedimientos:** Mide la claridad de la información disponible en las plataformas digitales sobre los derechos de los contribuyentes, los plazos y las opciones de recursos.
- **Tiempo de respuesta a consultas y quejas:** Evalúa el tiempo que tarda la administración tributaria en resolver las consultas y quejas realizadas por los contribuyentes a través de canales digitales.
- **Eficiencia en la resolución de disputas:** Mide la rapidez y justicia con la que se resuelven las disputas tributarias en el entorno digital.

La operacionalización de las variables mencionadas permitirá medir y evaluar de manera objetiva el impacto y la efectividad de la transformación digital en la administración tributaria de Panamá, asegurando que el debido proceso y los derechos de los contribuyentes sean respetados en este contexto.

Esto no solo ayudará a mejorar la eficiencia en los procesos legales en la administración tributaria panameña, en la gestión de la entidad, sino que también fortalecerá la confianza pública en el sistema fiscal tributario digitalizado.

2.3.3. Mapa de variables

Cuadro 5-Mapa de Operacionalización de Variables

Objetivo General	Analizar e interpretar las diferentes normas legales, Constitución Política de la República de Panamá, Código Fiscal, Código de Procedimiento Tributario, Leyes, Decretos, utilizados en la fundamentación e implementación de la transformación digital en la Administración Tributaria de Panamá, sus implicaciones futuras para el cumplimiento del Debido Proceso Jurídico Tributario y sus actuaciones legales.		
Objetivos Específicos	Variables	Dimensiones	Indicadores
Elaborar el diseño y perfil metodológico en el planteamiento del problema investigado.	<p>Transformación digital</p> <p>Integración de tecnologías digitales para mejorar los procesos tributarios.</p>	<p>Aplicación de tecnologías digitales para mejorar los procesos tributarios</p> <p>(Automatización de procesos tributarios) Grado de automatización de procedimientos administrativos (como la liquidación de impuestos, la emisión de recibos, etc.). (Interacción digital con contribuyentes)</p> <p>Existencia de canales digitales de comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes, como correo electrónico, chat en línea, notificaciones electrónicas, etc. (Capacitación tecnológica) Número de empleados capacitados en el uso de tecnologías digitales para la gestión tributaria.</p> <p>Compatibilidad</p>	<p>Porcentaje de trámites realizados digitalmente (por ejemplo, número de declaraciones electrónicas presentadas frente a las presenciales).</p> <p>Número de procesos tributarios automatizados comparado con procesos manuales previos.</p> <p>Porcentaje de contribuyentes que interactúan con la administración tributaria a través de canales digitales.</p> <p>Porcentaje de personal capacitado en el uso de plataformas digitales para la gestión tributaria.</p> <p>Tasa de incidencias reportadas por los</p>

			usuarios al usar plataformas digitales.
Describir las normas Fiscales, Tributarias y fundamentaciones legales, técnico-jurídicas para el debido proceso, en la transformación digital y modernización de la Administración Tributaria de Panamá.	Debido proceso Garantías legales para asegurar que los procedimientos sean justos y respeten los derechos de los contribuyentes.	Notificación electrónica de actos administrativos Acceso a recursos y apelaciones Transparencia y claridad de los procedimientos. Tiempo de respuesta a consultas y quejas Eficiencia en la resolución de procesos legales. Acceso a recursos y apelaciones. Posibilidad de interponer recursos administrativos a través de medios digitales de manera accesible y eficaz.	Porcentaje de resoluciones tributarias notificadas electrónicamente dentro del plazo legal. Porcentaje de recursos administrativos presentados electrónicamente en comparación con los recursos presenciales. Nivel de satisfacción de los contribuyentes con la claridad de la información proporcionada (puede medirse mediante encuestas). Tiempo promedio de respuesta a solicitudes de contribuyentes a través de medios digitales. Porcentaje de procesos legales tributarias resueltas dentro del tiempo estipulado por la ley. Porcentaje de recursos administrativos presentados Promedio de tiempo que tarda un usuario en completar un trámite digital en la plataforma.
Utilizar el instrumento metodológico y su aplicación en el campo de estudio, específicamente en el	Nivel de satisfacción de los contribuyentes	Encuestas sobre la percepción de los contribuyentes respecto a la facilidad de acceso a los trámites digitales y la	Números de personas encuestadas para medir la satisfacción

debido proceso por la Dirección General de Ingresos.		protección de sus derechos durante el proceso.	
4.Evaluar los hallazgos y resultados en las implicaciones o efectos de la aplicación práctica de los procedimientos del debido proceso jurídico-tributario ejercido por la DGI de Panamá.	Efectos de la aplicación de los procesos	Facilidad de uso del e-tax 2 y las plataformas digitales	Nivel de usabilidad de las plataformas digitales Número de usuarios que tienen acceso a plataformas a través de dispositivos móviles.
Definir la propuesta jurídica-tributaria en defensa de los contribuyentes, para el mejoramiento del debido proceso, producto de los resultados obtenidos y previo a una evaluación objetiva.	Educación al contribuyente Educación de funcionarios	Programas de difusión para enseñar a los contribuyentes sobre el uso de las plataformas digitales. Capacitación de funcionarios en herramientas digitales. Campañas de sensibilización Utilización de la plataforma Etax2.	Números de contribuyentes (persona Natural o jurídica) capacitados. Números de funcionarios capacitados Número de campañas de sensibilización para contribuir con la digitalización tributaria. Tasa de usuarios que utilizan las plataformas digitales con éxito.

Fuente: Confeccionado por Zamora 2024

2.4. Glosario de Términos

Cuadro 6-Glosario de Términos

Concepto	Definición
Tributos	Son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir con el objeto de satisfacer necesidades públicas.
Impuestos	Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una conducta descrita por la ley, que obliga al contribuyente sin una contraprestación estatal individualizada relativa a este.
Tasa	Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio por una entidad pública o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera o beneficie de modo particular al obligado tributario o contribuyente y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio.
Contribución Especial	Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas o de la prestación o ampliación de servicios públicos y por contribuciones especiales a la seguridad social. Los fondos recaudados no deben tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el costo de la obligación.
Administración Tributaria	Los juzgados administrativos tributarios y la Dirección General de ingresos.
Contravenciones o infracciones	Las infracciones o contravenciones tributarias calificadas en leyes y graves cuando se violen obligaciones formales.
Elusión Fiscal	La realización de actos o negocios con una finalidad distinta a la de la ley, y sin otras justificaciones que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario en fraude a la ley tributaria.
Evasión Fiscal	La realización de actos o negocios con una finalidad distinta a la de la ley, y sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario en fraude a la ley tributaria.

Evasión Fiscal Administrativa	Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia de la Administración Tributaria cuando el supuesto monto defraudado sea inferior a trescientos mil balboas (B/. 300,000,00), excluyendo las multas, recargos e interés en un periodo fiscal (un año). La evasión será calificada con las conductas establecidas en los artículos 284,285,286 y 287.
Defraudación Fiscal	La defraudación fiscal en Panamá es un delito que se comete cuando un contribuyente incumple sus obligaciones tributarias. Esto se hace mediante acciones u omisiones dolosas, con el fin de evitar o reducir el pago de impuestos. El Código de Procedimiento Tributario de Panamá establece que se considera defraudación fiscal cuando el monto de la conducta es igual o superior a B/.300,000.00
Fraude a la ley	Las actuaciones realizadas por parte del obligado tributario p contribuyente con la intención de aplicar normas dándole un sentido contrario al establecido en la ley, las cuales conllevan ahorro o no pago de un impuesto por una actividad.
Facturación Electrónica	Es un sistema digital para emitir comprobantes fiscales.
Digitalización tributaria	El proceso de transformar los métodos tradicionales de gestión tributaria al formato digital

Fuente: Tomado del Código de Procedimiento Tributario (2023)

CAPÍTULO III
MARCO METODOLÓGICO

3.1. Tipo y diseño de la investigación

La base de la investigación consistirá en analizar la nueva normativa del Código de Procedimiento Tributario, edición actualizada (2023) y las debidas diligencias, actuaciones, resoluciones e intrínsecamente revisando el debido proceso.

Se detallará el tipo y el diseño de la investigación, aplicados en analizar la realidad jurídica tributaria panameña y las posibles afectaciones que pudiera haber en el debido proceso como consecuencia de las nuevas normativas del Código de Procedimiento Tributario implementadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) que comenzó a regir en 2024.

Este capítulo será fundamental para definir cómo se recolectarán y analizarán los datos que respaldarán el estudio. Por ende, el estudio se basará en un diseño de investigación de tipo descriptivo, orientado a especificar las propiedades, características y perfiles de los procedimientos jurídicos tributarios vigentes en Panamá y evaluar si estos cumplen con el debido proceso.

También el enfoque es exploratorio, debido a que permitirá profundizar en el tema mencionado que empezó a regir en el 2024, y analizaremos las implicaciones jurídicas de las nuevas normativas. La reciente adopción de las normativas implica la necesidad de un análisis inicial que pueda servir de base para estudios más detallados.

Se clasifica como exploratoria, ya que busca abordar un problema poco estudiado: el proceso de transformación digital en la administración tributaria de Panamá. Este tipo de estudio se

caracteriza por indagar desde una perspectiva innovadora, lo cual permite identificar conceptos promisorios y relevantes en el contexto analizado. Asimismo, la investigación contribuye a preparar el terreno para futuros estudios más detallados y profundos, al ofrecer una visión inicial de los retos, oportunidades y dinámicas clave que influyen en la implementación de estrategias digitales en este ámbito.

Es importante indicar que un estudio con diseño descriptivo también se denomina no experimental; por tanto, según (Hernández et al., 2014), *“busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”* (p. 124)

Para una mejor comprensión, el estudio está orientado a diagnosticar el estado actual de los procedimientos jurídicos tributarios en Panamá y evaluar si estos cumplen con el debido proceso.

La metodología seleccionada permitirá una comprensión profunda del contexto, así como de las percepciones y experiencias de los distintos actores involucrados en el sistema tributario. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos y las variables a las que se refieren.

En la obra titulada *“El secreto detrás de una tesis”*, (Martínez, 2020), *“indica que un estudio con diseño descriptivo, también es llamado no experimental, solo describe una realidad”* (p. 283). Realmente la autora nos explica que solamente describiremos lo que las personas

respondan acerca del tema.

En cuanto al diseño de la investigación, emplearemos un enfoque cuantitativo, ya que *“cuando tenemos grupos grandes de personas a los que se les puede aplicar un cuestionario”* (Martínez, 2020, p. 281). Se enfocará a la recolección de datos y así tener información fiable sobre el proceso de la transformación digital en la administración tributaria panameña.

El enfoque permitirá formular hallazgos más detallados, consistentes, basados en resultados precisos y confiables. Este será un estudio no experimental debido a que no se construye ninguna situación, sino que se observa las situaciones ya planteadas o existentes.

3.2. Población

La población se define como el conjunto de todos los casos que cumplen con ciertas especificaciones establecidas. En el contexto de este estudio, esta comprende a todos los contribuyentes a nivel nacional que tributan ante la Dirección General de Ingresos (DGI) de Panamá. Este grupo representa la totalidad del fenómeno de interés, caracterizado por su obligación de cumplir con los requerimientos tributarios establecidos por dicha entidad.

La población objeto de estudio se describe como "todos los contribuyentes relacionados con la administración tributaria de Panamá". Esta incluye individuos, empresas que desempeñan un papel clave en la implementación y gestión del proceso de digitalización tributaria.

En el cuadro N° 6 se presenta, según datos de la DGI publicados por el diario La Estrella de Panamá, el número de contribuyentes inscritos entre 2021 y 2024.

Cuadro 7- Número de personas contribuyentes inscritos que utilizan la factura electrónica, según año: 2021-2024.

Años	Cantidad de Contribuyente que utilizan facturación electrónica
2021	537
2022	23,159
2023	61,095
2024*	75,000

Fuente: Rodríguez, M. (29 de febrero de 2024). DGI: Más de 75.000 contribuyentes utilizan la factura electrónica. La Estrella de Panamá. <https://www.laestrella.com.pa/economia/dgi-mas-de-75000-contribuyentes-utilizan-la-factura-electronica-KY6256826>

Nota: Los 75,000 contribuyentes representan el 33% del total de contribuyente, calculado en bases a datos proporcionados en la noticia.

3.2.1. Muestra

Para esta investigación, se seleccionará una muestra representativa, calculada mediante una fórmula estadística para determinar su tamaño adecuado.

Tomando en cuenta la definición que nos brinda (Schwab, 2023), plantea que la muestra representativa de una población “*permite que se hagan inferencias estadísticas a nivel de toda una población. En otras palabras, una muestra representativa tiene las mismas características que la población objetivo y respeta los requisitos estadísticos para llevar a cabo una extrapolación*”. (párr. 1)

La muestra será exactamente la cantidad de contribuyentes señalados en el cuadro N° 6, es decir, una muestra de 75,000 de las personas que utilizaron facturación fiscal y que

aproximadamente según los cálculos, esta garantizará la obtención de datos relevantes y confiables que respalden los objetivos del estudio.

3.2.2. Cálculo del muestreo

Para determinar el tamaño adecuado de la muestra se utilizó la fórmula estadística de muestreo aleatorio simple. Esta fórmula permite garantizar que la muestra seleccionada sea representativa de la población total y cumpla con los objetivos del estudio.

La fórmula para calcular el tamaño de la muestra de Población finita es la siguiente:

$$n = \frac{N * Z^2 * p * q}{(E^2 * (N - 1)) + (Z^2 * p * q)}$$

Donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Tamaño de la población (227,273 personas contribuyentes)

Z = Nivel de confianza (1.96 para un 95%)

p = Proporción esperada de éxito (0.5, considerando máxima variabilidad)

q = (1 - p) = (1 - 0.5) = 0.5

E = Margen de error (5% o 0.05)

Sustituyendo los valores:

$$n = \frac{227,273 * (1.96)^2 * 0.5 * 0.5}{(0.05)^2 * (227,273 - 1) + (1.96)^2 * 0.5 * 0.5}$$

Resolviendo:

$$n = \frac{227,273 * 3.8416 * 0.25}{(0.0025 * (227,272)) + (3.8416 * 0.25)}$$

$$n = \frac{227,273 * 3.8416 * 0.25}{568.18 + 0.9604 * 227.273}$$

$$n = \frac{218,272.99}{2,272.72}$$

$$n = 96 \text{ contribuyentes}$$

En este caso, la muestra estará constituida por 96 individuos, seleccionados de un universo de una población de personas obligadas tributariamente, y que utilizaron la factura electrónica. Este tamaño garantiza que los resultados sean estadísticamente confiables y representativos de la población total con un nivel de confianza del 95% y un margen de error del 5%. Se incluyen muchos sujetos en la investigación para generalizar los resultados.

3.3. Descripción del Instrumento

3.3.1. Técnica o Instrumento

Para la recolección de la información utilizaremos una encuesta y su instrumento de recolección de datos será un cuestionario, diseñado y estructurado de manera aleatoria simple, con un enfoque objetivo e imparcial. La percepción y opinión de los encuestados al momento

de la entrevista será hecha a personas contribuyentes, con experiencia profesional de las temas abordadas anteriormente en este estudio.

El instrumento se centrará en interpretar los resultados de estas encuestas con el fin de identificar tendencias, áreas de mejora y oportunidades de innovación. Además, se evaluará cómo la transformación digital impacta en el cumplimiento del debido proceso, considerando principios como la transparencia, la equidad, y el acceso a herramientas tecnológicas accesibles para todos los contribuyentes.

Con ello, este estudio busca responder a preguntas fundamentales: ¿De qué manera la transformación digital contribuye a un sistema tributario más eficiente y equitativo? ¿Qué desafíos se presentan para asegurar el cumplimiento del debido proceso en este proceso de digitalización? Y finalmente, ¿cómo pueden las encuestas tributarias orientar a la DGI en su estrategia de modernización?

Por otro lado, asimismo se utilizó para los resultados confiables de este estudio, el análisis documental de fuentes confiables, especialmente aquella información suministrada en los informes de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

A continuación, se detalla específicamente las características específicas del instrumento utilizado.

- Se diseñó un cuestionario con preguntas abiertas y cerradas: El mismo cuenta con 17 ítems de preguntas en un orden de consistencia, dirigida a los contadores,

auditores, abogados, personas naturales y jurídicas.

- Dichas preguntas incluirán tanto formatos abiertos como cerrados, dirigidos a una variedad de perfiles relacionados con la materia tributaria, tales como contadores, auditores, abogados, personas naturales y jurídicas, así como contribuyentes en general.
- El instrumento utilizado o cuestionario permitirá recopilar información específica y variada que enriquezca el análisis del estudio.

3.4. Procedimiento de la Investigación

Esta investigación se hizo con un enfoque metodológico mixto, la cual integra técnicas de encuesta y análisis documental.

Los datos serán analizados mediante dos enfoques:

Análisis cualitativo: Las entrevistas y los análisis documentales serán analizados utilizando técnicas de análisis de contenido y codificación, identificando patrones y temas recurrentes que se relacionan con el debido proceso y la digitalización tributaria.

Análisis cuantitativo: Los datos obtenidos de las encuestas serán analizados usando estadísticas descriptivas, como frecuencias y porcentajes, para ofrecer una visión clara de las percepciones y experiencias de los contribuyentes con el sistema digital.

Hay que señalar como lo menciona (Hernández et al., 2014), que el enfoque mixto es aquella “*que implica un proceso de recolección, análisis y vinculación de datos cuantitativos y cualitativos en un mismo estudio o una serie de investigaciones para responder a un planteamiento del problema*” (p. 751)

Las etapas de la investigación o fases del desarrollo del planteamiento la detallaremos de la siguiente manera:

3.4.1 Primera Fase: Revisión documental

Se llevará a cabo una revisión exhaustiva de las normativas del Código de Procedimiento Tributario, resoluciones emitidas por la DGI y literatura académica relevante. Esta fase permitirá establecer un marco de referencia inicial. También se identificaron fuentes primarias confiables, lo que enriqueció la documentación de esta investigación, especialmente los informes de la Dirección General de Ingresos.

3.4.2 Segunda Fase: Estructuración del Marco Teórico

Con base en la información recopilada en la primera fase, se desarrollará un marco teórico que sustente el análisis de los procedimientos tributarios y su relación con el debido proceso.

3.4.3. Tercera Fase: Estructuración del Marco Metodológico

En esta etapa, se definirá el diseño de investigación, las técnicas de recolección y análisis de datos, así como los instrumentos necesarios para llevar a cabo el estudio.

3.4.4. Cuarta Fase: Análisis e Interpretación de los Datos

Los datos recopilados serán analizados mediante técnicas cualitativas y cuantitativas, según corresponda. Esto incluirá la codificación temática de las entrevistas y el análisis estadístico de los cuestionarios.

El procedimiento se desarrollará de forma secuencial, siguiendo las fases descritas. Cada etapa será documentada y evaluada para garantizar la validez y confiabilidad de los resultados. Además, se implementará la triangulación de datos para fortalecer el análisis.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

4.1. Análisis e interpretación de los resultados

Este capítulo presenta los datos obtenidos en la aplicación de la encuesta realizada a los contribuyentes seleccionados para conocer su experiencia con los sistemas tributarios digitales.

La información obtenida permitirá acercarnos al problema planteado y los resultados serán presentados en cuadros y gráficos estadísticos, seguidos de su correspondiente análisis e interpretación.

En la actualidad, la modernización digital se ha convertido en un factor clave para optimizar los procesos administrativos en las instituciones gubernamentales. La Dirección General de Ingresos (DGI), como ente encargado de la gestión y recaudación tributaria, enfrenta el desafío de implementar tecnologías modernas que no solo mejoren la eficiencia en sus operaciones, sino que también garanticen el cumplimiento del debido proceso en todas sus actuaciones.

En este contexto, la encuesta realizada evaluará y permitirá analizar las percepciones, necesidades, desafíos de los contribuyentes y otros actores relevantes. Estas encuestas ofrecen información clave sobre la experiencia de los usuarios frente a los servicios digitales, su grado de satisfacción, así como los obstáculos que enfrentan para cumplir con sus obligaciones tributarias.

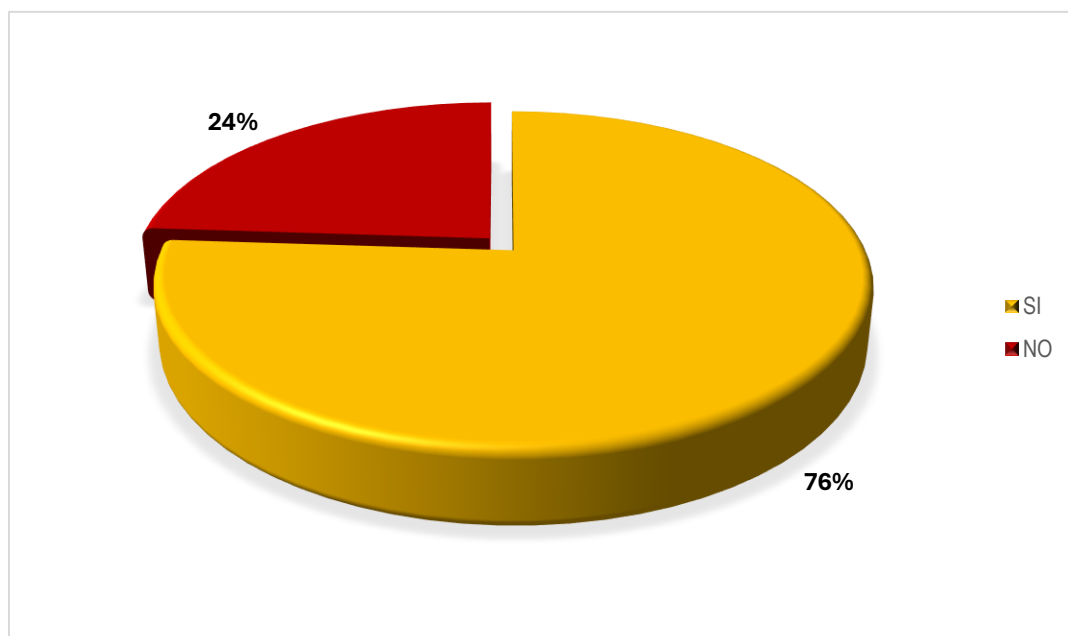
En el marco del tema '**El debido proceso y la transformación digital de la DGI en la Administración Tributaria panameña**', la encuesta tiene como objetivo conocer, identificar y evaluar si se cumple con el principio de legalidad y el debido proceso en la Dirección General de Ingresos de Panamá, en el contexto de la transformación digital. El instrumento medirá la percepción mediante una metodología cuantitativa.

Siguiendo el orden de la encuesta, empezaremos con la información general de los contribuyentes, en donde distinguiremos algunas condiciones necesarias para poder analizar los tipos de contribuyentes, uso de la plataforma, entre otros por los encuestados.

La muestra aleatoria simple corresponde a 96 personas, contribuyentes o no contribuyentes, entrevistados para conocer si tributan o no a la Dirección General de Ingresos. Posteriormente, se indaga si se trata de personas jurídicas o naturales.

De los resultados obtenidos, podemos observar en la gráfica 1 que, de las 96 personas entrevistadas, el 76% son contribuyentes de la DGI, mientras que el 24% no lo son directamente. Esto nos indica que, ante la DGI, únicamente contribuyen las personas registradas, lo que representa para el Estado una reducción en sus ingresos tributarios.

Gráfico 1- ¿Usted es contribuyente de la DGI?

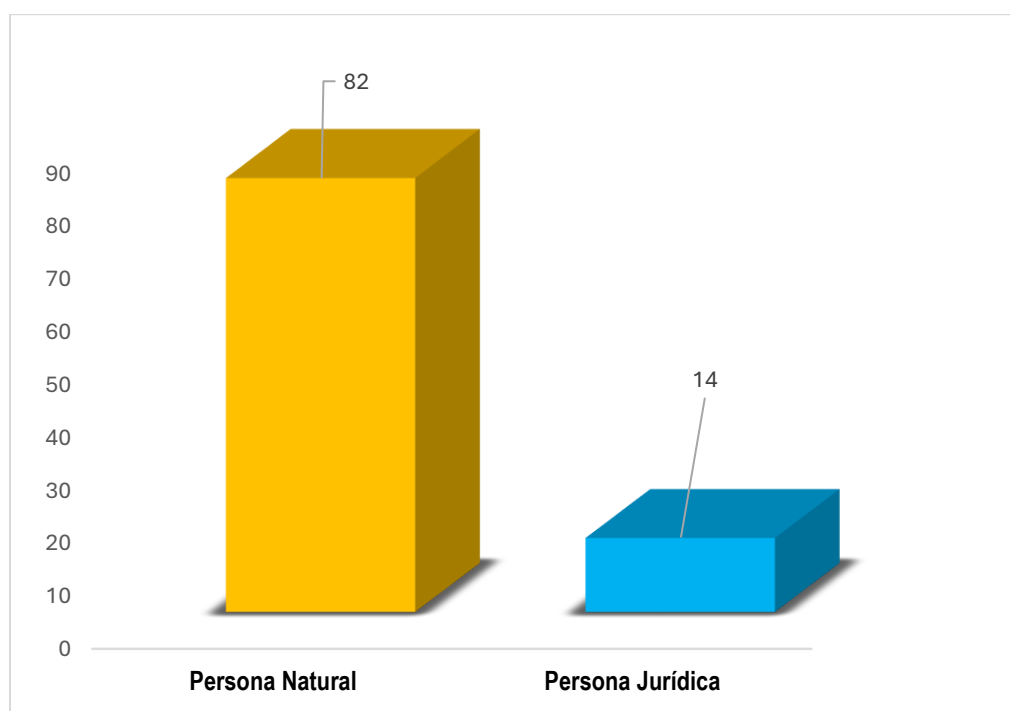


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 2 se observa que el 85% de los encuestados corresponde a 82 personas naturales, mientras que el 15% corresponde a 14 personas jurídicas.

Esto permitirá obtener una muestra lo más objetiva posible para analizar la percepción de los entrevistados.

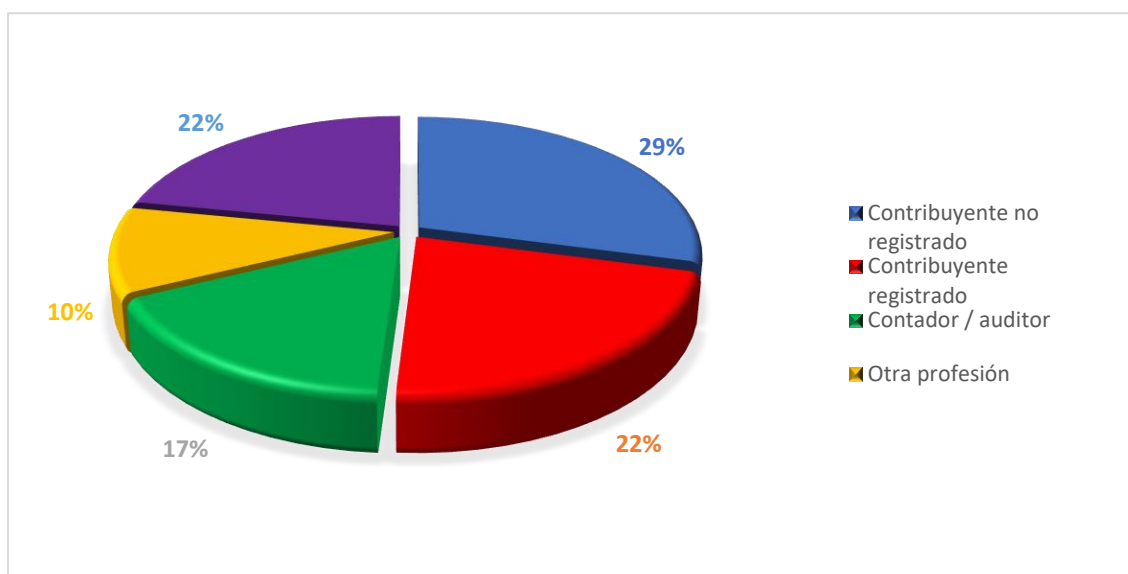
Gráfico 2 - Tipos de contribuyentes entrevistados según la Dirección General de Ingresos.



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

El primer objetivo de la encuesta fue conocer la descripción general de los entrevistados, identificando quiénes eran contribuyentes y quiénes no lo eran de la DGI. Además, se buscó determinar qué tipo de contribuyente son: personas naturales o jurídicas que interactúan con la administración tributaria de Panamá, especialmente las afectadas por la implementación de la facturación electrónica y otros procesos digitales, tanto grandes empresas como pymes.

Gráfico 3- Tipo de Contribuyente y Profesión



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

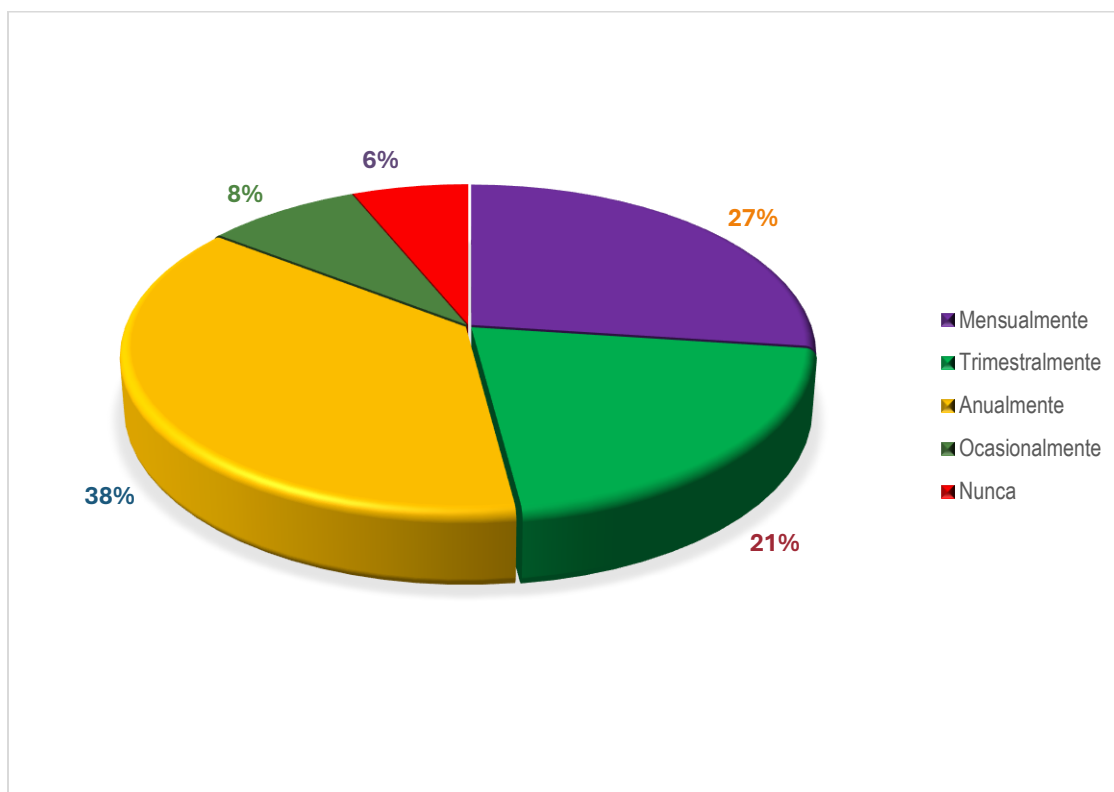
De la muestra de 96 personas, se observa en la Gráfica 3 que el 29% de los entrevistados son contribuyentes no registrados y el 22% contribuyentes registrados.

En cuanto a las profesiones, se permitió a los encuestados seleccionar dos opciones. De ellos, el 22% eran abogados, el 17% contadores y el 10% pertenecían a otras profesiones. Es importante destacar que la profesión no influye directamente en si los encuestados declaran ser contribuyentes registrados o no.

En la segunda parte de la encuesta, se evaluó la experiencia de los contribuyentes con el acceso y uso de las herramientas digitales. Esto incluyó a profesionales y académicos

familiarizados con los sistemas de administración tributaria digital, quienes también tienen relación o experiencia en la protección de los derechos de los contribuyentes.

Gráfico 4- Frecuencia con la que utiliza los Servicios de la DGI



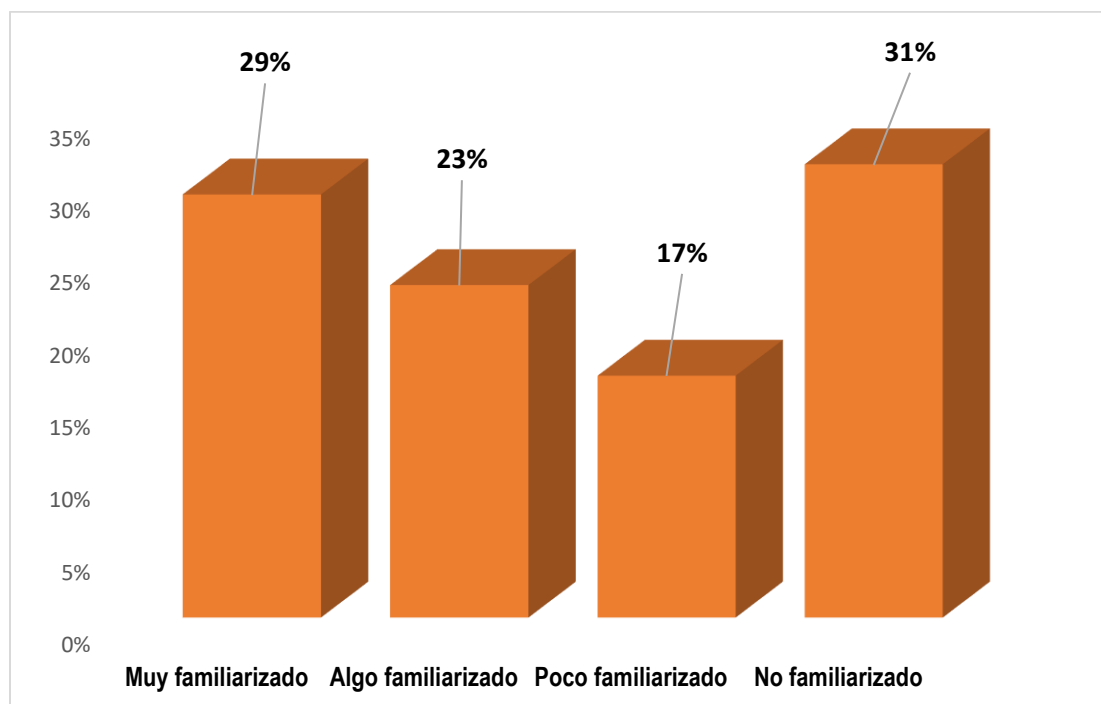
Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 4 se observa que un 38% de los entrevistados indicó que utiliza anualmente la plataforma digital de los servicios de la DGI, un 27% manifestó que lo hace mensualmente y un 21% que lo hace trimestralmente.

De acuerdo con las respuestas, un 86% de los entrevistados interactúa frecuentemente con la plataforma digital de la DGI. Por otro lado, un 8% mencionó que utiliza la plataforma

ocasionalmente y un 6% señaló que nunca la utiliza, destacándose entre este grupo algunos empresarios.

Gráfico 5- Nivel de familiaridad con los servicios digitales de la DGI

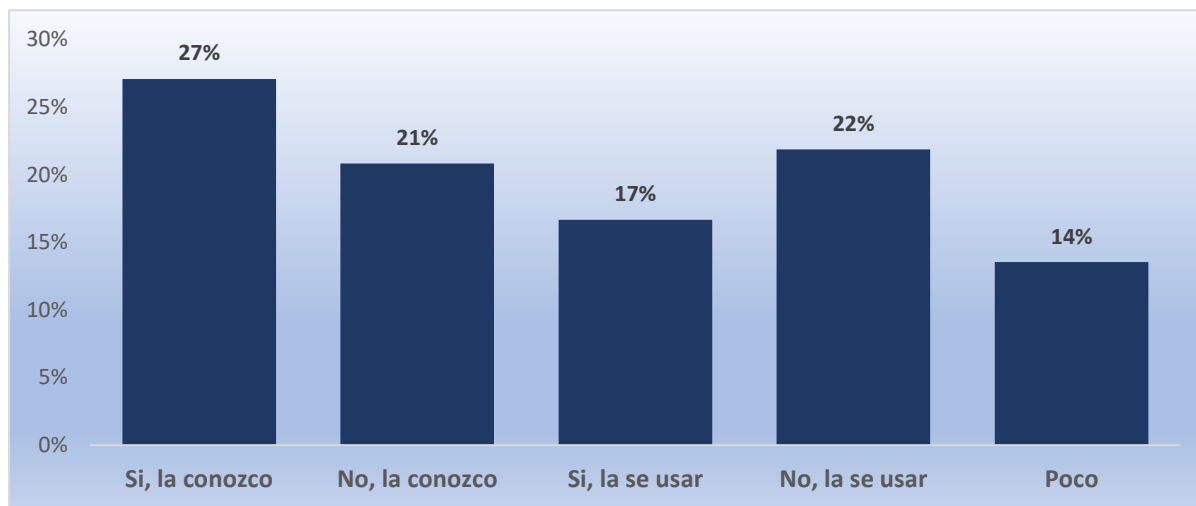


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

La Gráfica 5 muestra el nivel de familiaridad con los servicios digitales de la DGI. Según los datos de la encuesta, el 31% de los encuestados no está familiarizado con estos servicios, lo que representa un porcentaje considerable en cuanto al desconocimiento y uso de la plataforma digital.

Por otro lado, el 29% de los encuestados indicó estar muy familiarizado, el 23% algo familiarizado y el 17% señaló estar poco familiarizado con los servicios digitales ofrecidos por la DGI.

Gráfico 6- Conocimiento y uso de las herramientas tecnológica de los sistemas digitales implementados por la DGI Panamá.



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 6 aplicada a los encuestados, sobre el conocimiento uso de las herramientas tecnológicas de los sistemas digitales implementados en el 2024, por la DGI Panamá, podemos destacar que el 27 % si la conoce y un 21% no la conoce, lo que demuestra estadísticamente que existe poco conocimiento sobre el uso de la herramienta digital por parte de los usuarios. Sin embargo, en cuanto al uso, un 17% señalo que, si sabe usarla, mientras que un 22% indico que no sabe usarla, lo que resulta significativo en términos de la modernización de los usuarios en el uso de las nuevas tecnologías implementadas por la DGI.

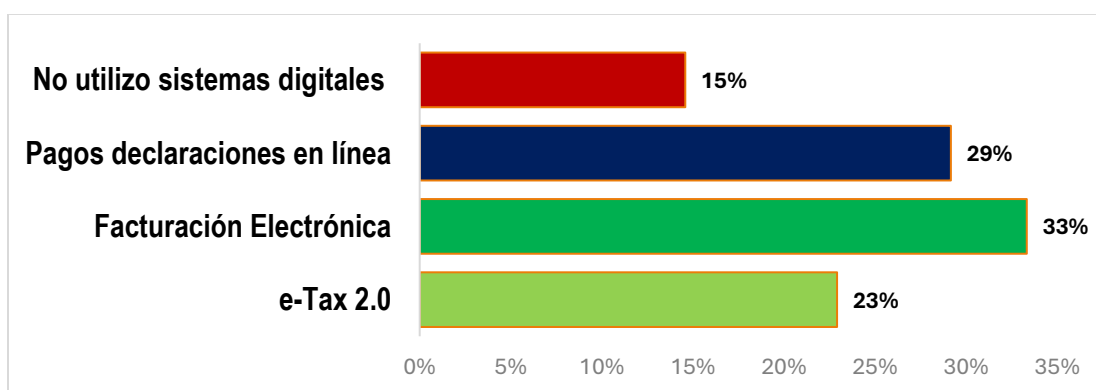
Por último, los encuestados señalaron que el 14% indicó que sabe usar los sistemas de la DGI de manera limitada.

Es importante señalar que el conocimiento y uso de las herramientas tecnológicas y sistemas digitales implementados por la Dirección General de Ingresos (DGI) en Panamá, es el

elemento principal para el desempeño eficiente en la recolección de los impuestos por los contribuyentes. Contrastando los resultados con la realidad, según el diario *La Estrella de Panamá*, en la noticia titulada, **DGI: Más de 75.000 contribuyentes utilizan la factura electrónica**, sección de economía se menciona que: “*la potenciación y facilitación de los negocios apalancados en el comercio electrónico, reducción de costos en impresión, distribución de facturas, digitación, validación y almacenaje de facturas en papel*”, (Rodríguez, 2024).

Podemos afirmar que el aumento de los inscritos a la DGI da como efecto la disminución de la competencia desleal y facilitación de la detección de facturación falsa, como algunos de los beneficios de la facturación electrónica.

Gráfico 7- ¿Qué sistema digital de la DGI utiliza con mayor frecuencia?



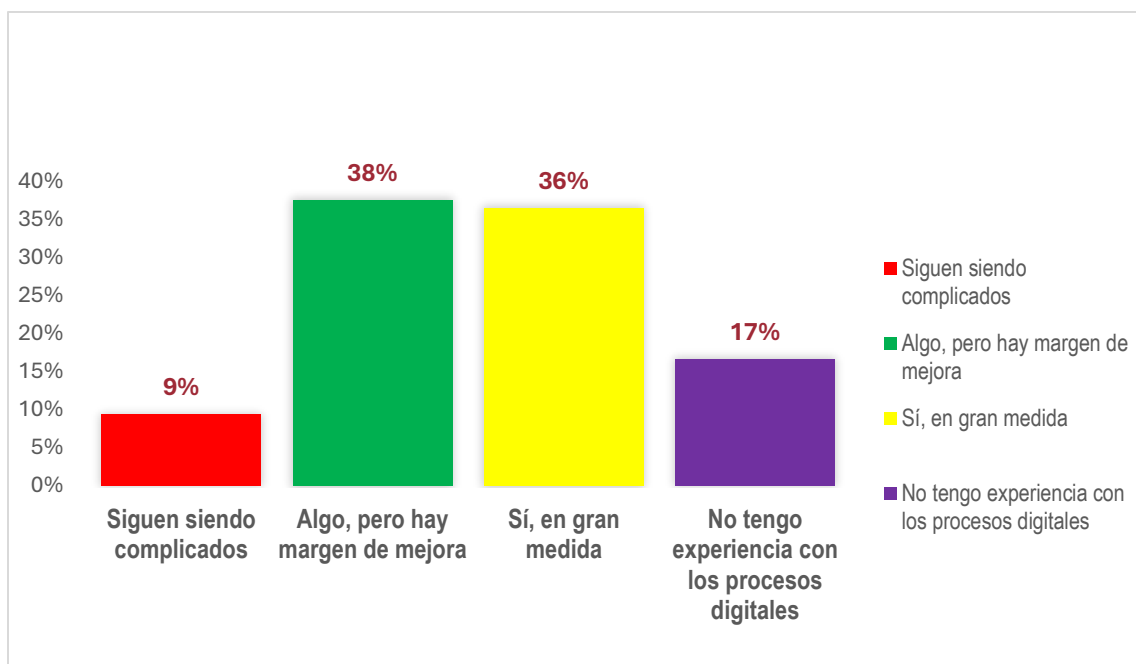
Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

La Gráfica 7 mide la percepción de la transformación digital. En este sentido, se buscó conocer cuál era el sistema digital de la DGI utilizado con mayor frecuencia. Según la encuesta, la facturación electrónica representa un 33%, lo que resulta significativo y, en el mismo orden, los pagos de declaraciones en línea representan un 29% de los entrevistados, alcanzando un 62% del total. Por otro lado, el servicio e-Tax 2.0 representa un 23%, y, por último, el 15% de los

encuestados desconoce los sistemas digitales o no los utiliza, suponiendo que estas gestiones son realizadas por abogados o contadores.

Podemos afirmar que los usuarios de la plataforma digital de la DGI representan el 85% del total, lo que constituye un aspecto positivo de la modernización y digitalización de esta institución.

Gráfico 8- ¿Considera que los procesos digitales de la DGI han facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias?

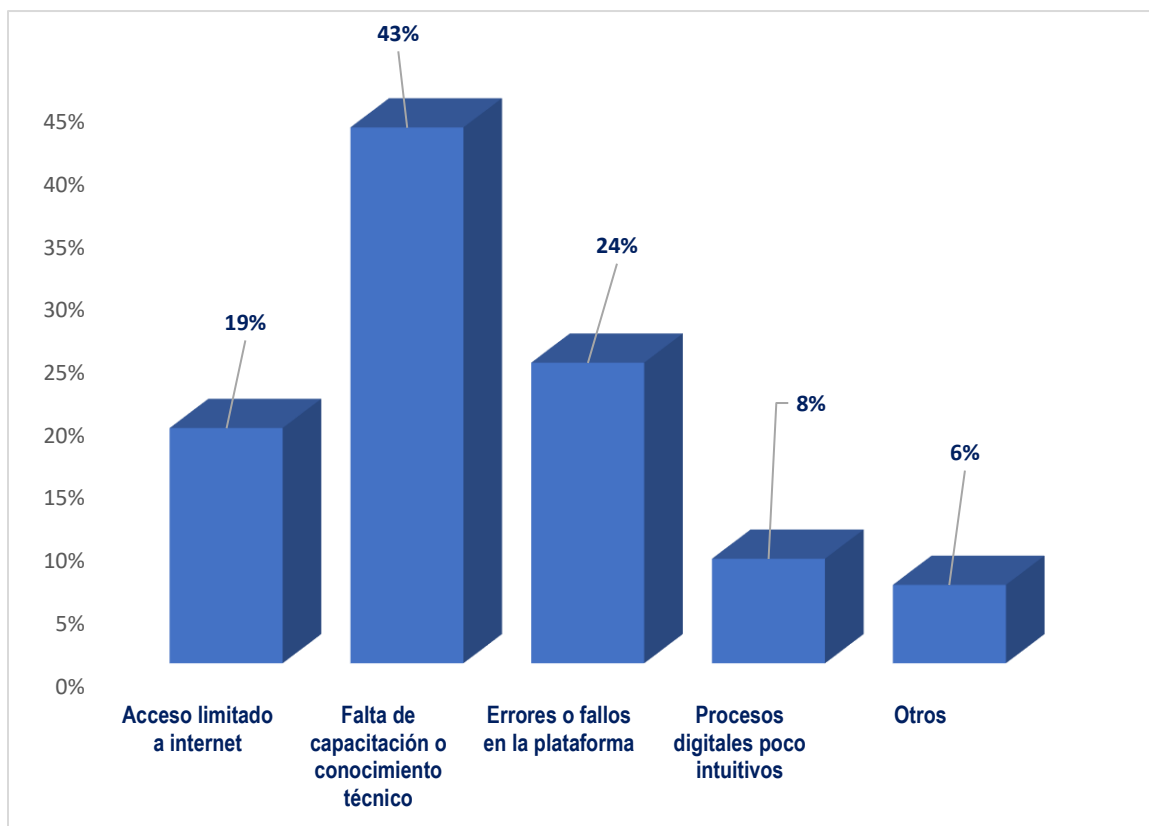


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 8, referente a si los procesos digitales de la DGI han facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se observa que el 38% plantea que han mejorado en gran margen, mientras que el 36% afirma que sí, en gran medida. Por otro lado, el 17% comentó que no tiene experiencia en los procesos digitales, y el 9% indica que estos siguen siendo complicados.

Podemos deducir que todavía un 25% desconoce o considera complicados los procesos digitales en el marco de su transformación. Sin embargo, el 75% se ha adaptado al sistema digital.

Gráfico 9- Principales retos que encuentra en los sistemas digitales tributarios

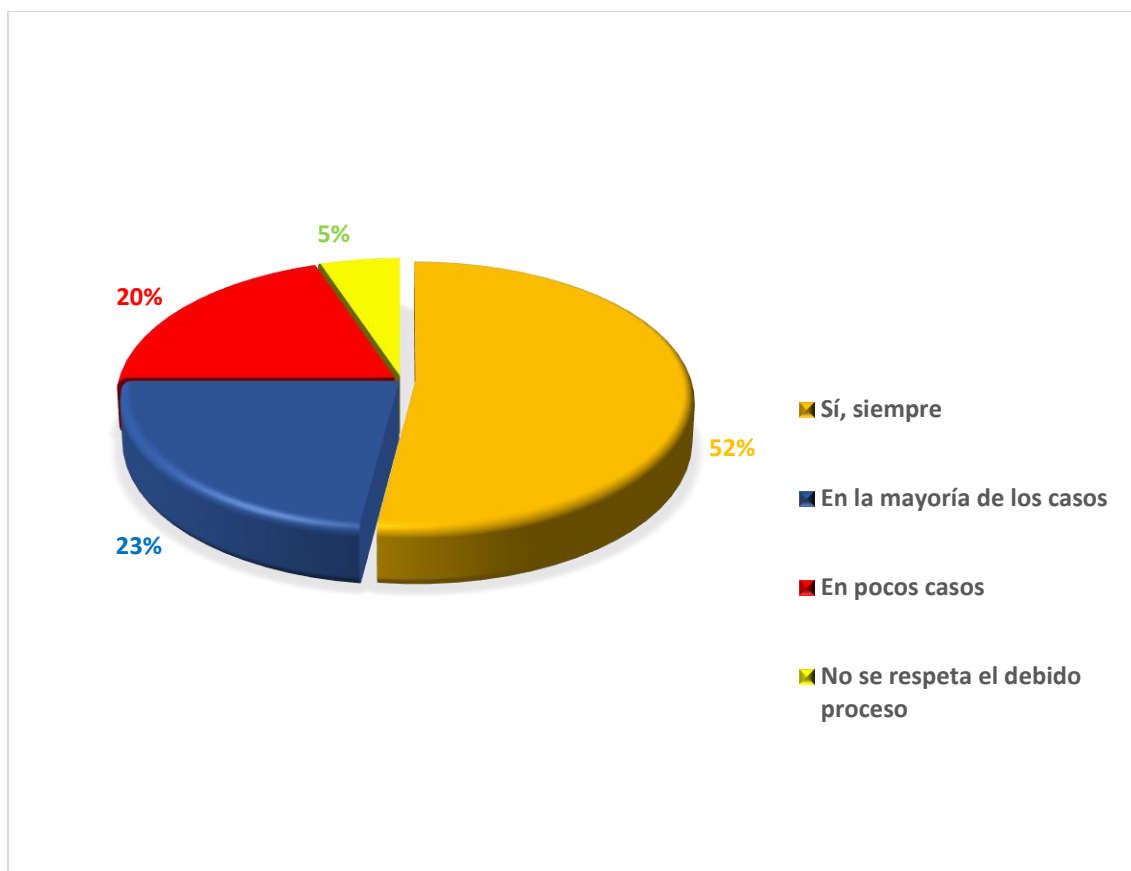


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En cuanto a los principales retos mencionados por los encuestados, la gráfica 9 muestra que el 43% de los entrevistados consideró que, hasta la fecha, la falta de capacitación o conocimiento técnico entre los contribuyentes es uno de los principales desafíos. Por otro lado, un 24% manifestó que el sistema digital presenta fallas en la plataforma, y también persiste la percepción de que el acceso a internet sigue siendo un problema.

Finalmente, un 8% de los encuestados opinó que los procesos digitales son poco intuitivos, mientras que un 6% señaló otros inconvenientes.

Gráfico 10 -Experiencia de los contribuyentes en la digitalización y el respeto del debido proceso

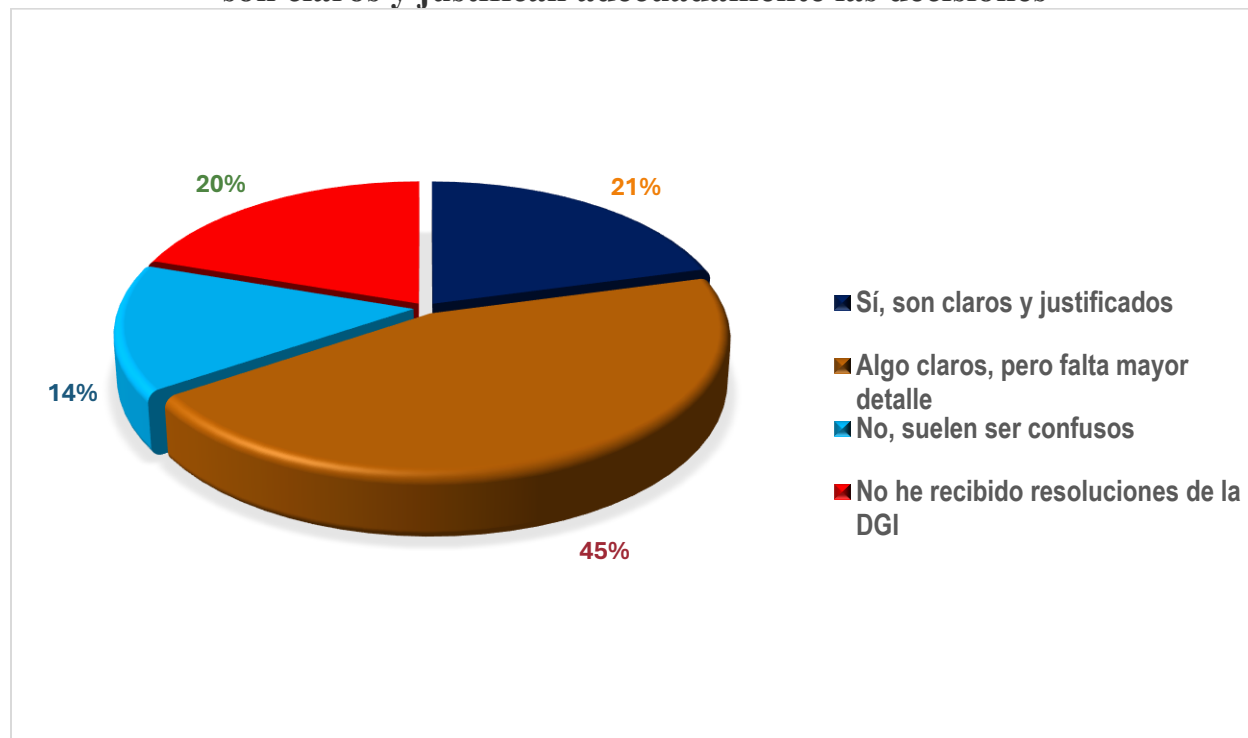


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 10 con relación a las experiencias de los contribuyentes, se observa que el 52% de los encuestados manifestó que siempre se respeta el debido proceso, mientras que un 23% indicó que este se respeta en la mayoría de los casos. Por otro lado, el 20% señaló que el debido proceso se respeta en pocos casos, y un 5% afirmó que no se respeta.

Estos resultados reflejan que, según los encuestados, el 75% considera que el debido proceso se cumple en las notificaciones o diligencias realizadas por la Dirección General de Ingresos (DGI), lo cual representa un aspecto relevante en la investigación.

Gráfico 11- Fallos o resoluciones emitidos por la DGI en los procesos digitales son claros y justifican adecuadamente las decisiones

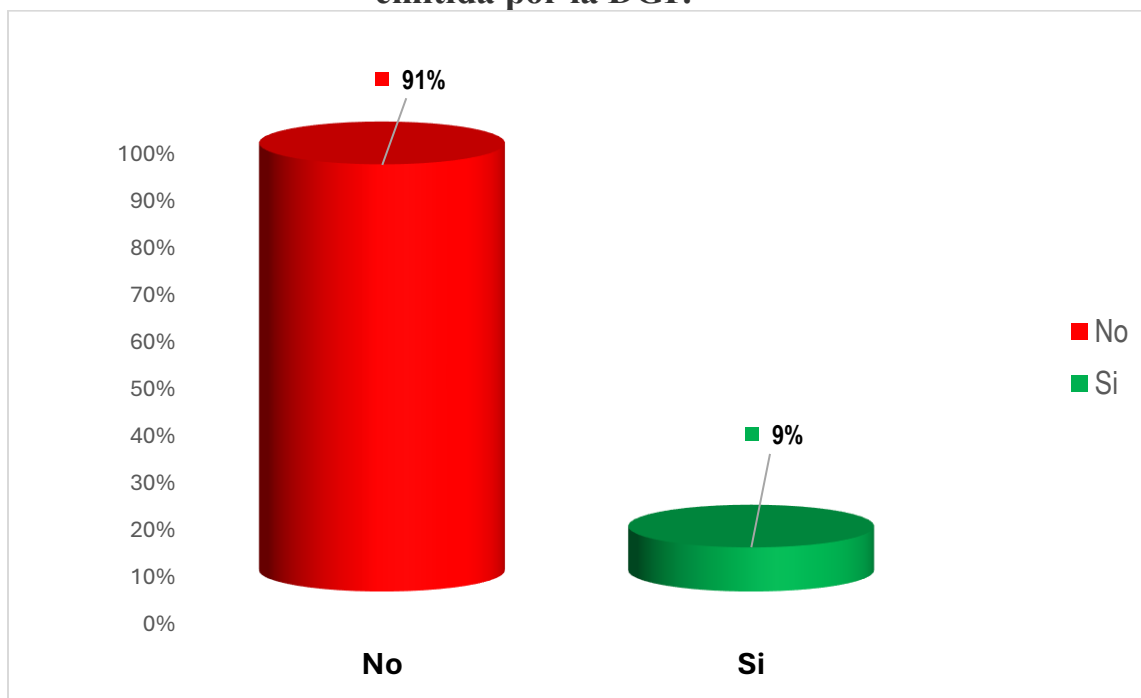


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 11, los entrevistados contestaron que el 45% considera que los procesos son algo claros, aunque requieren mayor detalle. Por otro lado, el 21% manifestó que los procesos son claros y están justificados, lo cual podría estar relacionado con la evasión y defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, una problemática que sigue vigente.

Además, el 20% de los encuestados indicó que no ha recibido resoluciones de la DGI, y, por último, el 14% señaló que los fallos o resoluciones de la DGI no son claros y suelen ser confusos.

Gráfico 12 - ¿Ha tenido la oportunidad de apelar alguna resolución digital emitida por la DGI?

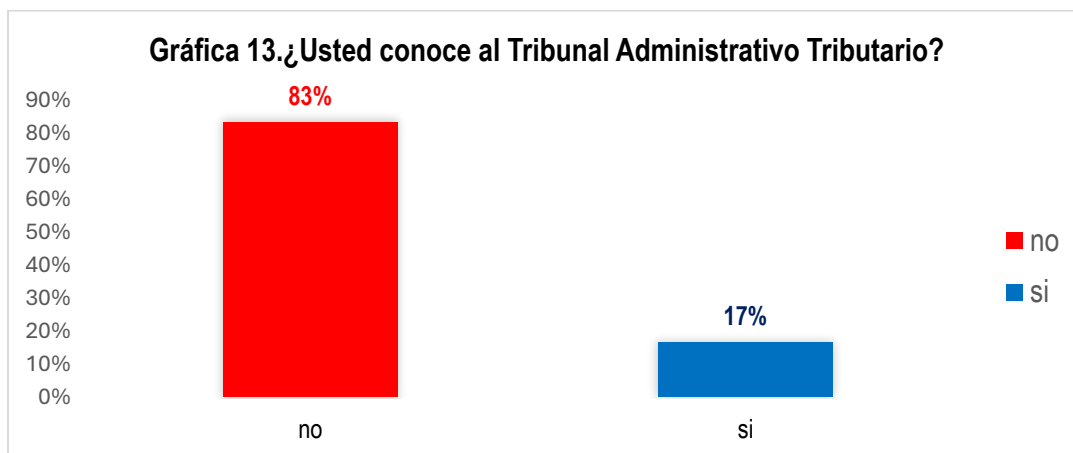


Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 12, se indagó si los encuestados habían tenido la oportunidad de apelar alguna resolución digital emitida por la DGI. Los resultados muestran que el 91% indicó que no ha apelado resoluciones, mientras que el 9% afirmó que sí ha apelado resoluciones o notificaciones emitidas por la DGI.

La DGI realiza la mayoría de sus notificaciones a través de correo electrónico como parte de su proceso de modernización. Este enfoque busca mejorar la eficiencia en la atención y satisfacer, de manera oportuna, las necesidades de todos los contribuyentes.

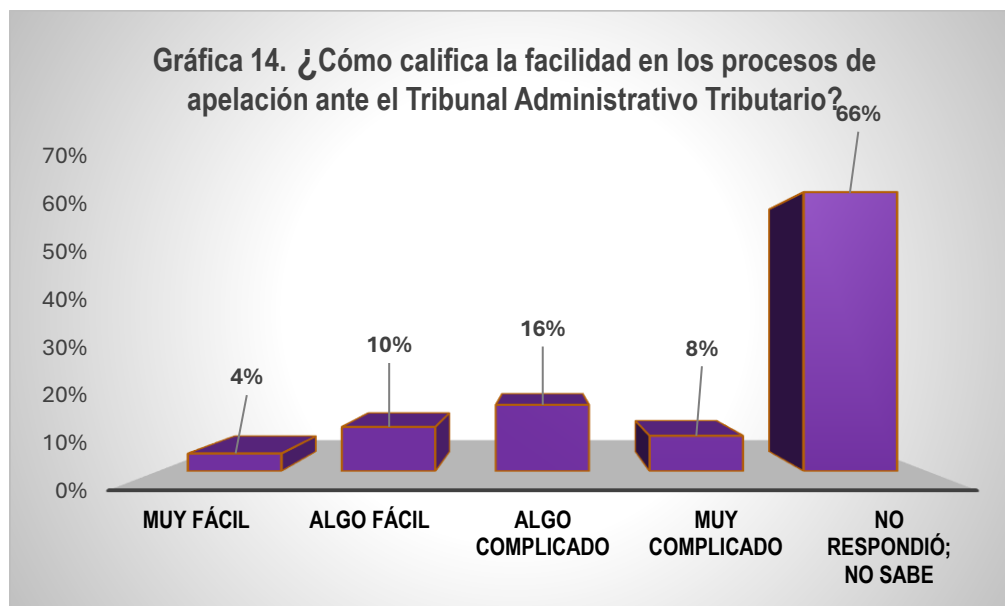
Gráfico 13- ¿Usted conoce al Tribunal Administrativo Tributario?



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 13 sobre el conocimiento del Tribunal Administrativo Tributario vemos que de los entrevistados el 83% no lo conoce y el 17 % si lo conoce.

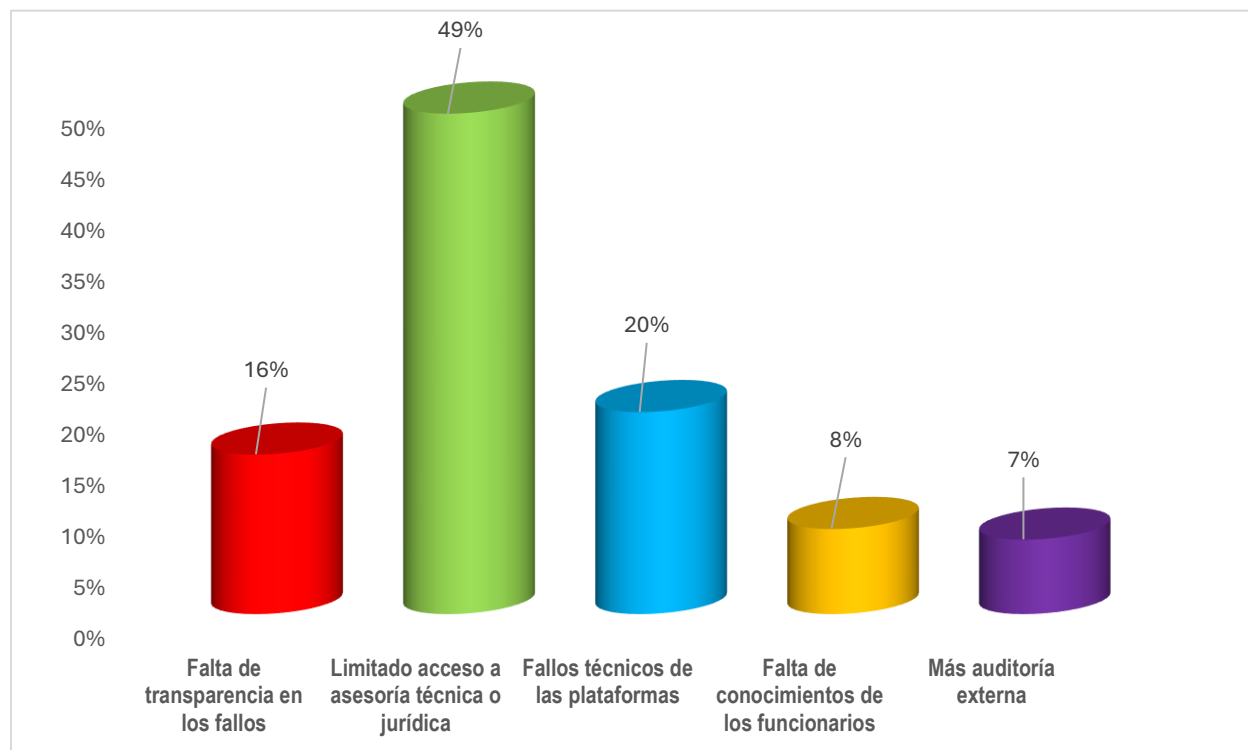
Gráfico 14- ¿Cómo califica la facilidad en los procesos de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario?



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 14, que evalúa las decisiones y la facilidad de los procesos de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, el 66% de los encuestados señaló que no sabe o no respondió. Por otro lado, el 16% mencionó que el proceso es algo complicado, mientras que el 10% opinó que es algo fácil, el 8% consideró que es muy complicado y, finalmente, el 4% lo calificó como muy fácil.

Gráfico 15-Principales desafíos para garantizar el debido proceso en la administración tributaria digital



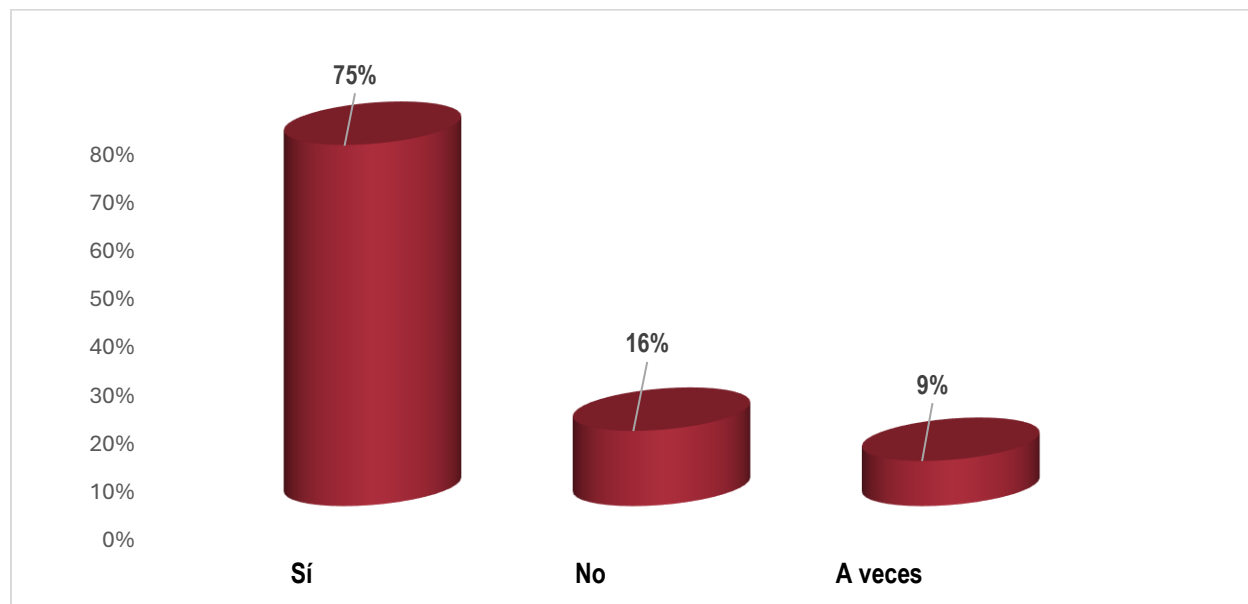
Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 15, se analizan los principales desafíos percibidos para garantizar el debido proceso en la administración tributaria digital. Según los resultados, el 49% de los encuestados

mencionó que existe un acceso limitado a asesoría técnica o jurídica en los fallos tributarios, mientras que el 20% indicó que hay fallos técnicos en las plataformas.

Por otro lado, un 16% señaló que existe falta de transparencia en los fallos. Finalmente, el 8% destacó la falta de conocimiento por parte de los funcionarios, y el 7% opinó que sería necesario contar con más auditorías externas para mejorar la eficiencia de la institución.

Gráfico 16- ¿Considera que la transformación digital de la administración tributaria contribuye al desarrollo económico del país? Explique su opinión.



Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

En la Gráfica 16, donde se evaluó la transformación digital en la administración tributaria y su contribución al desarrollo económico del país, se observa que el 75% de los encuestados considera que sí contribuye al desarrollo económico. Por otro lado, el 16% cree que no, debido a

percepciones de corrupción y excesiva influencia política en las decisiones de la administración tributaria.

Finalmente, el 9% opinó que a veces la transformación digital puede contribuir al desarrollo económico.

Cuadro 8-Desafíos y Recomendaciones de los contribuyentes sobre aspectos de la DGI.

N°	Desafíos y recomendaciones de los encuestados sobre los aspectos de la Dirección General de Ingresos. Funcionamiento y respeto al debido Proceso.
1	Agiliza todo el proceso, tiempo de respuesta más rápida mayor conformidad del contribuyente y paga más rápido los impuestos.
2	Reparar a los pequeños comerciantes (MiPymes) para el conocimiento de la facturación fiscal entre otros.
3	Los colaboradores deben atender los teléfonos y responder los correos.
4	Enviar reporte mensual y más recordatorio de pagos para evitar que se acumule pagos.
5	Verificar el soporte cuando se sube una documentación.
6	Extender los horarios de atención a los usuarios.
7	El personal que asiste debe estar mejor capacitado.
8	Crear más comodidad para realizar los pagos, sin filas y sin perder tanto tiempo.
9	Digitalizar el sistema y mejorar los procesos en la misma plataforma sería de un gran avance.
10	Debe crearse un sistema más amigable para los adultos mayores.
11	Poder dar seguimiento a las resoluciones tipo Vía Web.
12	Mayores transparencias de las autoridades y de los funcionarios.
13	Mejor divulgación de la digitalización tributaria
14	Invertir en tecnologías avanzadas amigables en los servicios que se prestan.
15	Divulgación constante a los usuarios contribuyentes de las nuevas tecnologías

Fuente: Tomado de los resultados del instrumento de recolección

CAPÍTULO V

PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN

5.1. Introducción de la Propuesta

La transformación digital en la Administración Tributaria de Panamá es un proceso inevitable y necesario para adaptarse a las demandas de un mundo cada vez más tecnológico. Este capítulo presenta una propuesta integral para guiar este proceso, en lo que se considera la justicia electrónica (entendida como la aplicación de tecnologías digitales en los procesos judiciales y administrativos) como parte integral de los desafíos de la DGI.

La propuesta estará enfocada no solo en modernizar los sistemas y procesos técnico-jurídicos, sino que también debe garantizar la participación de los contribuyentes y que la misma transformación se realice de manera eficiente, transparente, respetuosa y justa con los derechos de los contribuyentes.

La automatización de proceso en la Administración Tributaria tiene el potencial de mejorar la recaudación fiscal, optimizar los recursos y fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas. Sin embargo, para lograrlo es esencial contar con un plan estratégico bien estructurado que aborde los desafíos y oportunidades desde una perspectiva integral.

El respeto del debido proceso en las actuaciones de la DGI, constituye un reto para modernizar los procedimientos fiscales, aumentar la eficacia en la recaudación de impuestos, área que requiere significativas mejoras, y reforzar la transparencia en la gestión impositiva gubernamental. Este procedimiento no solo incluye la adopción de tecnologías de vanguardia, sino que también requiere la adecuación del marco legal, debiendo garantizarse una implementación

adecuada para el beneficio de los contribuyentes.

En ese sentido, esta propuesta tiene como objetivo proponer, revisar y examinar el debido proceso mediante indicadores viables, ajustándolo a una transformación digital adecuada desde un enfoque legal y administrativo, reconociendo los desafíos, oportunidades y tácticas requeridas para lograr una transición efectiva y duradera.

Esta transformación de la Administración Tributaria influye no solo en la eficiencia operativa, sino también en la interacción con los contribuyentes, la seguridad de los datos y el respeto a las normativas actuales.

Por ello, y conforme a lo señalado anteriormente, esta propuesta del estudio estará encauzada a proporcionar una visión general del nuevo Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá, edición actualizada 2023, Ley N° 76 del 13 de febrero de 2019, implementada en el año 2024, las debidas actuaciones.

Sin embargo, hay que mencionar que el Código de Procedimiento Tributario, aunque tiene apenas cuatro (4) años, ya ha sufrido seis modificaciones desde su promulgación hasta la fecha y la Corte Suprema de Justicia declaró ciertos artículos de la ley relativos al arbitraje como inconstitucionales, destacando que la propuesta debe estar enmarcada en mejorar los vacíos jurídicos legales que han sido señalados y, por otro lado, reformar aspectos intrínsecos del Código de Procedimiento Tributario.

5.2. Justificación de la Propuesta

La administración fiscal en Panamá ha logrado progresos en años recientes, sin embargo, continúa enfrentando desafíos importantes, entre los cuales se encuentran la evasión de impuestos, la complejidad de los procesos manuales y la ausencia de sistemas integrados que optimicen la relación entre los contribuyentes y la entidad fiscal.

La digitalización de estos procedimientos es una necesidad crucial para resolver estas dificultades y reforzar el sistema tributario nacional. En ese sentido, esta investigación se ha enfocado a elaborar una propuesta coherente y viable, no solo en identificar los desafíos, obstáculos legales de la DGI y de los contribuyentes, sino explorar vías innovadoras además de las existente, que permitan minimizar las resoluciones o conflictos entre el contribuyente y los medios coercitivos de la DGI.

Hay que mencionar y partir de la premisa de que la iniciativa de transformación digital busco aumentar la eficacia en la administración tributaria panameña, y a tener mecanismo de recolección eficiente de los impuestos, asegurando mayor claridad, disminuyendo en cierta forma los gastos operativos de la Institución que conllevan en algunos casos a los trámites manuales. Además, esta propuesta facilitará una experiencia optimizada e innovadora para el contribuyente a través de plataformas en línea más rápidas, accesibles y seguras.

La transformación digital en la Administración Tributaria de Panamá es una necesidad urgente para enfrentar los desafíos actuales en la gestión fiscal. Sin embargo, este proceso no

puede limitarse únicamente a la incorporación de tecnologías avanzadas; debe estar acompañado de un enfoque legal sólido que garantice el respeto al **debido proceso**.

Este principio jurídico es fundamental para asegurar que los derechos de los contribuyentes sean protegidos en cada etapa de la modernización tecnológica.

5.3. Objetivos de la Propuesta

Entre los objetivos de la propuesta de investigación, tenemos a bien resaltar los aspectos más esenciales desde el punto de vista técnico legal y jurídico para velar y satisfacer que se respete el debido proceso, cumpliendo y respetando lo establecido en el Código Fiscal y en el Código de Procedimiento Tributario esenciales para cumplir los objetivos y la misión de la Dirección General de Ingresos de Panamá.

5.3.1. Objetivo General

Diseñar e implementar un proceso de transformación digital en la administración tributaria de Panamá que respete el debido proceso, garantizando la equidad, transparencia y eficiencia administrativa en la recolección de impuestos.

5.3.2. Objetivo Específicos

- a. Garantizar el cumplimiento de los derechos legales de los contribuyentes durante el proceso de digitalización, asegurando la transparencia y la correcta notificación de las actuaciones

en especial las de los funcionarios administrativos.

- b.** Optimizar los procesos tributarios mediante la integración de sistemas digitales que faciliten la declaración, el pago y la fiscalización de impuestos, reduciendo la burocracia y los tiempos de respuesta.
- c.** Fomentar la confianza de los contribuyentes en los procesos digitales, implementando medidas de seguridad que protejan sus datos y estableciendo un marco legal claro que regule las transacciones electrónicas.
- d.** Establecer una línea de queja exclusivamente para reclamos de procedimientos y asesorías técnico-jurídicos hacia el fortalecimiento y la confianza del contribuyente.
- e.** Fortalecer la formación y capacitación del personal administrativo en el uso de nuevas tecnologías, con el objetivo de mejorar la calidad de atención y la eficiencia de la administración tributaria.
- f.** Mejorar la transparencia y la trazabilidad de los procesos fiscales mediante el uso de tecnologías avanzadas como la inteligencia artificial y la automatización de procesos.
- g.** Promover la interoperabilidad de los sistemas tributarios con otras entidades gubernamentales para mejorar la transparencia y eficiencia en el uso de datos fiscales.

5.4. Metas a alcanzar

En cuanto a las metas a alcanzar de esta investigación, debe estar orientada a velar por el mejoramiento de la operatividad y el debido proceso en las notificaciones, sentencias, pactos y acuerdos judiciales que permitan el desarrollo funcional de la Institución.

Se pretende proponer cambios positivos que faciliten el desarrollo operativo entre la DGI y los contribuyentes y que sean realista, sostenible y viable, para el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas legales entre la DGI y los contribuyentes sostenibles en el tiempo, basados en los hallazgos que resultaron de la investigación.

Estas metas a alcanzar en el corto, mediano y largo plazo desde el punto de vista jurídico se propone de la siguiente manera:

- Digitalización del 80% de los trámites fiscales más comunes, como la declaración y pago de impuestos, dentro de los próximos dos años.
- Reducción de los tiempos de resolución de casos administrativos en un 30% durante los primeros 12 meses de implementación de la plataforma digital.
- Formación del 100% del personal de la Dirección General de Ingreso y de los contribuyentes en el uso de nuevas herramientas digitales, dentro de los primeros dos años de la evaluación e implementación de la revisión del sistema digital E-Tax 2.0.
- Desarrollo e implementación de una plataforma de pago en línea segura, con una tasa

de adopción de al menos el 50% de los contribuyentes en los primeros 12 meses.

- Implementación de un sistema de gestión de datos fiscales que facilite el análisis de patrones de evasión y permita una intervención oportuna para reducir la evasión fiscal en un 25% a mediano plazo.

5.5. Beneficios de la Propuesta

La implementación de la transformación digital en la administración tributaria, acompañada de un respeto riguroso al debido proceso, ofrece múltiples beneficios jurídicos y legales que fortalecen tanto la relación entre el Estado y los contribuyentes como la eficacia del sistema tributario en general. A continuación, se detallan los principales beneficios:

a. Garantía de Derechos y Transparencia

La digitalización de los procesos administrativos puede agilizar trámites y reducir la burocracia, pero debe realizarse bajo un marco legal sólido que garantice la protección de los derechos fundamentales. Entre estos derechos se encuentran:

- **Derecho a la defensa:** Asegura que los contribuyentes puedan presentar recursos y apelaciones ante decisiones fiscales desfavorables.
- **Acceso a la información:** Garantiza que los ciudadanos puedan consultar, de manera clara y accesible, los procedimientos y las bases legales que sustentan las decisiones administrativas.

- **Protección de datos personales:** La gestión digital debe cumplir con las normativas de privacidad y seguridad de la información, evitando vulneraciones a la confidencialidad de los datos tributarios.

Un proceso digital justo y transparente debe contemplar procedimientos claros para la presentación de recursos, la revisión de actos administrativos y la resolución de conflictos fiscales, asegurando así la equidad en el tratamiento de los contribuyentes.

b. Fortalecimiento de la Confianza Ciudadana

El respeto al debido proceso en la digitalización de la administración tributaria contribuye a fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas. Este fortalecimiento se da por varios motivos:

- **Percepción de justicia:** Los contribuyentes deben sentir que la tecnología no solo optimiza los procesos, sino que también garantiza un entorno de justicia y seguridad jurídica.
- **Cumplimiento voluntario:** Un entorno confiable y transparente promueve el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, disminuyendo la necesidad de medidas coercitivas y reduciendo la evasión fiscal.
- **Participación ciudadana:** Un sistema claro y accesible facilita que los ciudadanos interactúen con la administración tributaria de manera activa y responsable.

c. Adaptación del marco legal a los nuevos desafíos tecnológicos

La introducción de tecnologías digitales **e-tax 2.0**, la cual se usa actualmente en la Dirección General de Ingresos requiere la actualización permanente cónsono con el marco normativo para enfrentar los desafíos que estas herramientas presentan. Entre las áreas clave que deben ser reguladas se incluyen:

- **Gestión de pruebas electrónicas:** Definir la validez legal de documentos y evidencias digitales en procesos administrativos y judiciales.
- **Notificaciones digitales:** Establecer normas claras sobre la validez de las notificaciones electrónicas, garantizando que los contribuyentes reciban información oficial de manera efectiva.
- **Errores automatizados:** Regular la responsabilidad de la administración tributaria ante errores cometidos por sistemas automatizados de la DGI, protegiendo a los ciudadanos de posibles injusticias derivadas de fallos tecnológicos.

Esta adaptación normativa es fundamental para prevenir vacíos legales que puedan generar inseguridad jurídica tanto para la administración como para los contribuyentes.

d. Mejora en la eficiencia sin sacrificar la Legalidad

Uno de los principales beneficios de la digitalización es la mejora en la eficiencia operativa y la reducción de costos administrativos. Sin embargo, esta eficiencia no debe comprometer el respeto a la legalidad y los derechos de los ciudadanos. El debido proceso actúa como un filtro que:

- **Garantizar la legalidad de los procedimientos:** Asegura que las decisiones fiscales sean tomadas de acuerdo con las normativas vigentes, evitando abusos de poder.
- **Prevenir las decisiones arbitrarias:** La automatización debe estar acompañada de mecanismos de control y revisión que permitan corregir posibles errores antes de que afecten a los contribuyentes.
- **Equilibra rapidez y justicia:** Aunque la tecnología acelera los procesos, es crucial que no se sacrifiquen los principios de equidad, transparencia y derechos fundamentales de la Constitución Política Panameña y de los principios jurídicos a la defensa.

e. Contribución al desarrollo económico y la competitividad

Una administración tributaria digitalizada y respetuosa del debido proceso tiene un impacto positivo en el clima de negocios y en la competitividad económica del país. Este impacto se refleja en:

- **Certeza jurídica:** La existencia de un marco legal claro y predecible es un factor clave para atraer inversiones extranjeras y fomentar la confianza en el entorno empresarial, asegurando la seguridad jurídica fundamental para el desarrollo del país.
- **Reducción de la corrupción:** La automatización de los procesos disminuye la discrecionalidad de los funcionarios, reduciendo oportunidades para la corrupción y mejorando la transparencia.

- **Promoción del desarrollo sostenible:** La eficiencia en la gestión fiscal permite una mejor recaudación de impuestos, lo que se traduce en más recursos para políticas públicas que promuevan el desarrollo económico y social panameño.

En conjunto, estos factores contribuyen a crear un entorno favorable para el crecimiento económico sostenible, donde la tecnología y la legalidad jurídica se complementan para el beneficio de toda la sociedad.

5.6. Cronogramas de Actividades

Cuadro 9- Cronograma de actividades para implementación de propuesta

CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES PARA IMPLEMENTACIÓN DE PROPUESTA				
FASE	ACTIVIDAD	DESCRIPCIÓN	RESPONSABLES	PLAZO-DURACIÓN (INICIO - FINALIZACIÓN)
Fase 1- Revisión, Diagnóstico, Planificación Estratégica. Instauración de los miembros y protocolo de revisión de las fallas del marco jurídico judicial.	1.1 Evaluación del Marco Jurídico Actual. Comprende la fundamentación de las fallas del marco jurídico.	Analizar el Código Fiscal y otras normativas vigentes para identificar vacíos legales en procesos digitales.	Dirección de la DGI Asesoría Legal (DGI), consultores jurídicos sería la contraparte.	(abril 2025) 1 mes
	1.2 Revisión de la Ley de Firma Electrónica. Diagnosticar la aplicabilidad actual de la ley y determinar modificaciones necesarias para su uso en la DGI.	Incluir en la ley la obligatoriedad del uso de firma electrónica avanzada en todos los procesos de notificación, resolución y apelación fiscal.	Ministerio de Economía y Finanzas, Autoridad Nacional para la Innovación Gubernamental (AIG) y la DGI.	(mayo 2025) - 1 mes
	1.3 Diagnóstico de Normativas sobre Protección de Datos	Evaluar la normativa vigente sobre protección de datos personales en el entorno fiscal digital.	Asesoría Legal, Autoridad de Protección de Datos Personales	(junio 2025) - 1 mes

	1.4 Diagnóstico de Infraestructura Tecnológica	Revisar infraestructura digital y detectar limitaciones para la transformación.	Departamento de TI, Consultores externos	(junio 2025) - 1 mes
	1.6 Análisis de Procesos Actuales	Evaluar procesos vigentes de resoluciones y notificaciones para identificar deficiencias legales.	Dirección de la DGI, Asesoría Legal	(Julio 2025) - 1 mes
	1.3 Identificación de Brechas Legales	Identificar vacíos legales que afecten el debido proceso en entornos digitales.	Asesoría Legal, Ministerio de Economía	(Julio 2025) - 1 mes
	1.4 Elaboración del Plan de Transformación	Diseñar un plan estratégico con ajustes legales y tecnológicos necesarios.	Comité de Transformación Digital	(agosto 2025) - 1 mes

FASE	ACTIVIDAD	DESCRIPCIÓN	RESPONSABLES	PLAZO-DURACIÓN (INICIO - FINALIZACIÓN)
Fase 2: Actualización Normativa y Desarrollo Tecnológico	2.1 Reformas Legales para el Debido Proceso Digital	Introducir reformas que validen notificaciones electrónicas y apelaciones digitales.	Asamblea Nacional, Asesoría Legal	Agosto - septiembre 2025
	2.2 Desarrollo de Plataforma de Notificaciones	Crear sistema automatizado para emisión y recepción segura de notificaciones fiscales.	Departamento de TI, Proveedores externos	Septiembre-octubre 2025
	2.3 Integración de Protocolos de Seguridad Jurídica	Implementar trazabilidad y autenticidad en resoluciones digitales.	Seguridad Informática, Asesoría Legal	Septiembre-octubre 2025
Fase 3: Capacitación y Sensibilización	3.1 Capacitación del Personal de la DGI	Capacitar a funcionarios en el uso de plataformas digitales y aplicación del debido proceso.	Departamento de Recursos Humanos	Octubre 2025

	3.2 Campañas de Sensibilización para Contribuyentes	Informar a los contribuyentes sobre el sistema digital y sus derechos legales.	Comunicación Institucional	Octubre - noviembre 2025
	3.3 Talleres sobre Derechos Digitales y Tributarios, dirigidos a los usuarios contribuyentes.	Explicar mecanismos de apelación digital a través de talleres.	Asesoría Legal de ONG especializadas	Octubre - noviembre 2025
	<p>3.4 Para establecer y fortalecer los NAF, se requieren los siguientes pasos:</p> <p>B. Colaboración con Universidades e Instituciones</p> <p>-Firmar convenios con universidades públicas y privadas.</p> <p>-Involucrar a colegios profesionales de contadores y economistas.</p> <p>-Establecer vínculos con Cámaras de Comercio y organismos internacionales.</p> <p>C. Desarrollo de Guías NAF</p> <p>-Crear material didáctico con procesos claros sobre asesoramiento fiscal.</p> <p>-Publicar guías en formatos accesibles (digitales y físicos).</p> <p>-Implementar programas de formación docente para asegurar calidad en la enseñanza.</p> <p>3. Seguimiento y Evaluación</p> <ul style="list-style-type: none"> Medición de impacto en la educación fiscal y en el 	<p>A. Disponer de Presupuesto y Recursos</p> <ul style="list-style-type: none"> Asignación de fondos en el presupuesto anual de la administración tributaria o convenios con entidades financieras. Infraestructura: Espacios físicos en universidades equipados con computadoras y acceso a plataformas tributarias. 		

	<p>cumplimiento tributario.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Encuestas a usuarios para mejorar el servicio. • Reportes periódicos de desempeño y propuestas de me 			
Fase 4: Implementación General y Monitoreo	4.1 Implementación Nacional del Sistema Digital	Despliegue completo del sistema digital a nivel nacional.	Dirección de la DGI, Departamento de TI	Diciembre 2025
	4.2 Monitoreo del Cumplimiento del Debido Proceso	Seguimiento para asegurar respeto a garantías legales y corrección de deficiencias.	Comité de Ética, Auditores Internos	Diciembre 2025
	4.3 Retroalimentación y Ajustes Tecnológicos.	Recoger opiniones de usuarios para mejoras continuas del sistema. Implementación y fortalecimiento de los Núcleos de Apoyo Fiscal y Contable (NAF).	Departamento de TI, Consultores externos	Enero - febrero 2026
Fase 5: Evaluación de Impacto y Proyección a Futuro	5.1 Evaluación Integral de Resultados	Analizar impacto legal en eficiencia, transparencia y satisfacción de contribuyentes.	Auditores Externos, Consultores	Marzo- abril 2026
	5.2 Publicación de Informe Final	Difusión de resultados con estadísticas y recomendaciones de mejora.	Comunicación Institucional	Mayo 2026
	5.3 Planificación de la Segunda Fase de Innovación	Explorar tecnologías emergentes como IA para optimizar procesos tributarios.	Dirección de la DGI, Ministerio de Economía	Mayo 2026
Fase 6: Evaluación de Impacto y Proyección a Futuro	6.1 Evaluación Integral de Resultados	Analizar impacto en eficiencia, transparencia y satisfacción de contribuyentes.	Auditores Externos, Consultores	Junio 2026

Fuente: Elaborado por Zamora 2025

5.7. Presupuesto

Este presupuesto detalla los costos estimados para cada fase del cronograma, considerando aspectos tecnológicos, legales, de capacitación y monitoreo. Se contemplan tanto gastos de infraestructura como honorarios profesionales y costos operativos.

Cuadro 10-Presupuesto para la implementación de la propuesta

PRESUPUESTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA PROPUESTA		
Actividad Fase 1:	Descripción de Costos	Costo Estimado (USD)
Diagnóstico y Planificación Estratégica (abril - agosto 2025)		
1.1 Análisis de Procesos Actuales	Honorarios de consultores legales y administrativos.	\$15,000
1.2 Diagnóstico de Infraestructura TI	Contratación de expertos en tecnología, auditoría de sistemas y evaluación de hardware.	\$20,000
1.3 Identificación de Brechas Legales	Asesoría legal especializada en derecho digital y fiscal.	\$10,000
1.4 Elaboración del Plan de Transformación	Reuniones estratégicas, elaboración de documentos, y logística.	\$8,000
Fase 2: Actualización Normativa y Desarrollo Tecnológico (agosto – octubre 2025)		
2.1 Reformas Legales	Costos de redacción, revisión legislativa, y procesos de aprobación en la Asamblea Nacional.	\$25,000
2.2 Desarrollo de Plataforma Digital	Diseño y desarrollo de software, licencias, adquisición de servidores y costos de proveedores externos.	\$150,000
2.3 Protocolos de Seguridad Jurídica	Implementación de sistemas de seguridad informática (encriptación, autenticación y trazabilidad).	\$30,000
2.4 Pruebas Piloto	Ejecución de pruebas, monitoreo de resultados y ajustes preliminares.	\$12,000

Fase 3: Capacitación y Sensibilización (octubre - noviembre 2025)		
3.1 Capacitación del Personal de la DGI	Cursos, materiales educativos, contratación de capacitadores externos y logística de eventos. Presupuesto Público	\$30,000
3.2 Campañas de Sensibilización	Producción de materiales informativos, publicidad en medios, y actividades de divulgación.	\$25,000
3.3 Talleres sobre Derechos Digitales	Organización de talleres presenciales y virtuales para contribuyentes y las ONG.	\$15,000
Total- Fase 4		\$70,000
Fase 4: Implementación General y Monitoreo (diciembre - febrero 2026)		
4.1 Implementación Nacional del Sistema	Despliegue del sistema en oficinas regionales, adquisición de equipos y soporte técnico.	\$100,000
4.2 Monitoreo del Cumplimiento del Debido Proceso	Auditorías internas, contratación de personal para supervisión continua. (abogados)	\$20,000
4.3 Retroalimentación y Ajustes Tecnológicos	Recopilación de datos, encuestas y ajustes en la plataforma según retroalimentación.	\$15,000
Total Fase 5		\$135,000
Fase 5: Evaluación de Impacto y Proyección a Futuro (marzo -mayo 2026)		
5.1 Evaluación Integral de Resultados	Contratación de auditores externos, especialistas legales, análisis de impacto y eficiencia.	\$20,000
5.2 Publicación de Informe Final	Redacción, edición, impresión y distribución del informe final.	\$5,000
5.3 Planificación de Segunda Fase	Estudios de viabilidad para la implementación de tecnologías emergentes como IA y Cadenas de bloques) es una tecnología que permite registrar transacciones de forma segura y descentralizada.	\$15,000
Total Fase 6- mayo 2026		\$40,000
5.1 Evaluación Integral de Resultados	Contratación de auditores y asesores externos, análisis de impacto, el debido proceso legal y eficiencia.	\$20,000

Fuente: Elaborado por Zamora 2025

5.8. Diseño de la propuesta

Cuadro 11- Diseño de la propuesta

Propuesta	Desarrollo de la propuesta
Diagnóstico y Planificación Estratégica y actualización de algunos elementos del Marco Jurídico	<p>Es esencial revisar y reformar algunos artículos del Código Fiscal, la Ley de Firma Electrónica, y la Ley de Protección de Datos Personales para garantizar que los procedimientos digitales sean legalmente vinculados, válidos y respeten el debido proceso.</p> <p>Desarrollar los reglamentos para regular notificaciones electrónicas, apelaciones digitales y protocolos de seguridad jurídica.</p>
Actualización Normativa y Desarrollo Tecnológico Protección del Debido Proceso en el Entorno Digital:	<p>La digitalización debe garantizar que los derechos de los contribuyentes, como el acceso a la información y el derecho de apelación, se mantengan protegidos y accesibles.</p> <p>Es necesario establecer normativas que validen tanto las notificaciones electrónicas como los procedimientos digitales.</p> <p>Incluir disposiciones para validar las notificaciones electrónicas y procedimientos digitales.</p>
Capacitación y Sensibilización	<p>Participación Ciudadana y Transparencia. -para que la transformación digital sea exitosa, es esencial la participación de los distintos actores involucrados, la capacitación de los funcionarios y la sensibilización de los contribuyentes. Esto permitirá un uso adecuado del sistema y fomentará la confianza en el mismo y en su debido proceso.</p>
Implementación y Monitoreo	<p>La garantía de la autenticidad y la trazabilidad de los documentos digitales debe lograrse a través de tecnologías avanzadas, como la firma electrónica avanzada. Asimismo, la implementación de mecanismos de monitoreo, retroalimentación y evaluación facilitará ajustes continuos, asegurando que el sistema se adapte y evolucione de acuerdo con las necesidades de los usuarios.</p>
Evaluación y Proyección Futura	<p>Se deben llevar a cabo auditorías externas periódicas para verificar el cumplimiento del debido proceso y garantizar la transparencia en el uso de la tecnología.</p>

Fuente: Elaborado por Zamora. 2025

CONCLUSIONES

Tomando en cuenta los resultados del estudio podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. La digitalización de la Dirección General de Ingresos (DGI) debe asegurar el cumplimiento del debido proceso. Por ello, debe garantizar de manera intrínseca la protección de los derechos de los contribuyentes, incluyendo el acceso a la información y el derecho de apelación. Es fundamental revisar periódicamente las normativas que validen a tiempo tanto las notificaciones electrónicas como los procedimientos digitales.
2. La digitalización de la Administración Tributaria debe responder a las necesidades actuales de enfrentar los desafíos tales como la evasión fiscal, la ineficiencia en los procesos (manuales), y la falta de integración entre sistemas. Además, es imprescindible garantizar la protección de los derechos de los usuarios tributarios, contribuyendo a una mayor confianza ciudadana y al fortalecimiento de la seguridad jurídica.
3. La propuesta para implementar mecanismos eficientes que respalden el debido proceso en la transformación digital de la Administración Tributaria de Panamá es fundamental para que el avance tecnológico sea más accesible, manejable y garantice la transparencia, justicia y equidad en los procesos, notificaciones y apelaciones. Al combinar la modernización tecnológica con un marco legal robustece y fortalece el sistema fiscal panameño, aumentando la confianza ciudadana y contribuyendo al desarrollo de la justicia del país.

4. La automatización y el cruce de información entre sistemas permiten una detección más eficiente de fraudes y evasión fiscal. En este sentido, la eliminación de los trámites manuales y la automatización de los procesos reducirán costos y tiempos administrativos. La inclusión de fases de monitoreo, retroalimentación y evaluación permitirá ajustes continuos, asegurando que el sistema evolucione de acuerdo con las necesidades de los usuarios. La implementación de mecanismos más eficientes y accesibles logrará que las notificaciones de los actos legales administrativos, sean comunicados de manera oportuna y efectiva.

5. La formación de funcionarios y la sensibilización de los contribuyentes son claves para el éxito de la transformación digital, asegurando un uso adecuado y confiable del sistema. Por ende, es necesario desarrollar programas de capacitación para contribuyentes y profesionales, con el objetivo de fomentar el uso eficiente del sistema e-Tax 2.0 y reducir la brecha digital identificada en la investigación.

6. Implementar medidas más robustas en materia de seguridad informática y protección de datos para mitigar riesgos asociados al manejo de información tributaria digitalizada. Establecer mecanismos de evaluación periódica del sistema E-Tax 2.0 mediante encuestas, mesas de trabajo con contribuyentes, expertos para mejorar continuamente la plataforma y sus procesos.

RECOMENDACIONES

1. Fortalecer el marco normativo específicamente en la actualización y armonización del marco legal tributario con las nuevas herramientas digitales para garantizar el respeto al debido proceso y los derechos de los contribuyentes. Creación del observatorio del contribuyente para garantizar sus derechos.
2. Continuar con la optimización de los procesos digitales y mejorar la experiencia del usuario, reducir los tiempos de respuesta y asegurar la integración con otras entidades gubernamentales.
3. Implementar mecanismos más eficientes y mejorar en la notificación electrónica, que sea más accesibles la notificación de actos administrativos, garantizando que los contribuyentes sean informados de manera oportuna y efectiva.
4. En cuanto a la capacitación y asistencia técnica, se recomienda desarrollar programas de capacitación dirigidos a contribuyentes y profesionales del sector para fomentar el uso eficiente del sistema e-Tax 2.0 y así reducir la brecha digital.
5. Continuar con la optimización de los procesos digitales para mejorar la experiencia del usuario, reducir los tiempos de respuesta y asegurar la integración con otras entidades gubernamentales.

6. Implementar medidas más robustas en materia de seguridad informática y protección de datos para mitigar riesgos asociados al manejo de información tributaria digitalizada.
7. Se deben fomentar programas que promuevan la participación de los ciudadanos en el sistema tributario, no solo en términos de cumplimiento, sino también en la supervisión y toma de decisiones relacionadas con la política fiscal.
8. Implementación y fortalecimiento de los Núcleos de Apoyo Fiscal y Contable (NAF) en las diversas Universidades para brindar asesoría fiscal gratuita a ciudadanos y pequeñas empresas, en colaboración con la administración tributaria.
9. Por último, establecer mecanismos de evaluación periódica del sistema e-Tax 2.0 mediante encuestas y mesas de trabajo con contribuyentes y expertos, para mejorar continuamente la plataforma y sus procesos.

BIBLIOGRAFÍA

Alviar Ramirez; Rojas Hurtado F. (1989). *Elementos de Finanzas Públicas en Colombia*. Bogotá, Colombia.

BDO AUDITORES. (2024). *Entrada en vigencia del Código de Procedimiento Tributario*. Boletín . Obtenido de <https://www.bdo.com.pa/getattachment/d8960aeb-fa41-46da-8de3-df570da07e7d/Entrada-en-vigencia-del-codigo-de-procedimiento-tributario.pdf?lang=es-PA>

Chávez, Á. M. (2022). Fuentes del Derecho Tributario. *Revista de Derecho Corporativo*, vol. 3,(n.º 6,). doi:<https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>

Código de Procedimiento Tributario. (2023). Código de Procedimiento Tributario. *ley 76 fr 13 de febrero 2019*. Panamá.

Código Procesal Penal. 2008, L. 6. (2022 actualizada). SIJUSA.

Constitución Política de la República de Panamá, [. A. (Julio de 2016). Constitución Política de Panamá. *CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ-ESQUEMÁTICA*. Ediciones Doctrina y Ley TDA.

CONTRERAS, L. I. (2021). *Evaluación de los Aprendizajes de los Estudiantes en la Asignatura De Derecho Fiscal en Materia Impositiva de Bien Inmueble, Una Estrategia para la Formación en Competencia*. Tesis, Panamá. Obtenido de https://up-rid.up.ac.pa/3429/1/leonel_contreras.pdf

Daude, C., & Melguizo, Ä. (2010). *Taxation and more Representation?: On Fiscal Policy*,

Social Mobility and Democracy in Latin America (No. 294). París.

Dell'Isola, M. F. (2009). *Delitos Fiscales Cometidos Contrala Administración Tributaria*.
Montevideo: Carlos Alvarez.

DGI. (2024). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de Carta de Compromiso al Ciudadano: <https://dgi.mef.gob.pa/PFrecuentes/Compromiso-AI-Cuidado-Digital-2024.pdf>

FISCAL, C. (noviembre de 2021). Código Fiscal De La República de Panamá.

Garcia, Almengor. (sf). *Apuntes De Derecho Financiero*. Panamá, Panamá:
UNIVERSIDAD DE PANAMÁ. Obtenido de
<https://es.scribd.com/document/100378373/Apuntes-en-Clase-Prof-Almengor-Garcia-II-Semestre>

Hernández Sampieri, R. F. (s.f.). *Metodología de la Investigación* (Vol. 4ta. Edición.).
McGraw Hill Interamericana.

Lorenzetti, S. A. (2022). *LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA*.
Panamá.

(s.f.). *MANUAL DE DERECHOS*.

Martínez, R. (2020). *El Secreto Detrás de una Tesis*. Lima, Magdalena del Mar, Perú.
Obtenido de <https://pdfcoffee.com/qdownload/el-secreto-detras-de-una-tesis-rosario-pdf-free.html>

Moreno, C. d. (2008). *LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS*.
 Obtenido de BLOG DE Carmen de Pilar Robles Moreno:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Nacionales, C. D. (2023). *Código Fiscal de Panamá*. Panamá: Colección de Códigos Nacionales.

PANAMÁ, C. J. (2010). Obtenido de <https://www.dbbasociados.com/wp-content/uploads/2015/01/C%C3%93DIGO-JUDICIAL.pdf>

Peñalba, L. G. (2023). Principio de Legalidad en el Sistema Penal Acusatorio. *REVISTA Cathedra - UMECIT*. doi:10.37594/cathedra.n19.828

PERALTA, C. E. (sept-dic de 2015). Tributación y Derechos Fundamentales. *Revista de Ciencias Jurídicas*(138), 45. Obtenido de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

Peralta, C. E. (septiembre - diciembre de 2015). Tributación y Derechos Fundamentales. *Revista de Ciencias Jurídicas*. *Revista de Ciencias Jurídicas*(138), 45. Recuperado el 25 de Noviembre de 2024, de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

Real Academia Española. (2023). *Principio*. En diccionario de la Lengua Española (Edición Tricentenario). Recuperado el 2024, de <https://dle.rae.es/principio>

Rodríguez, M. (29 de febrero de 2024). DGI: Más de 75.000 contribuyentes utilizan la factura electrónica. *La Estrella de Panamá* . Obtenido de

<https://www.laestrella.com.pa/economia/dgi-mas-de-75000-contribuyentes-utilizan-la-factura-electronica-KY6256826>

Rodríguez, M. (28 de febrero de 2024). DGI: Más de 75.000 contribuyentes utilizan la factura electrónica. *La Estrella ee Panamá, sección Economía* . Obtenido de <https://www.laestrella.com.pa/economia/dgi-mas-de-75000-contribuyentes-utilizan-la-factura-electronica-KY6256826>

ROSEMBUJ, T. (sf). *Elementos de Derecho Tributario II*. Universidad de Barcelona, Barcelona. Obtenido de <http://elfisco.com/app/uploads/2017/01/29.pdf>

SALAS, A. C. (sf). El Debido Proceso. *Magistrado de la Corte Suprema de Justicia de Panamá*. Panama.

Sampieri, H. R. (2014). *Metodologia de la Investigacion* (6a Edicion ed.). Mexico, DF: Mac Graw Hill Education.

Schwab, P.-N. (2023). *Info The MInd*. Obtenido de Muestra representativa: criterio, tamaño, tropiezos a evitar [Guía 2023]: <https://www.intotheminds.com/blog/es/muestra-representativa/#para1>

SIJUSA. (2023). Código Procesal Penal de la República de Panamá. *Ley 63 de 63 de agosto de 2008, Edición Actualizada 2022*.

Suaréz, L. J. (2020). *Manual de Derecho Tributario I*. Andara: Universidad de Salamanca.

Villalobos, R. G. (2017). *Introducción al Derecho Tributario*. PERÚ: Universidad

Autónoma San Francisco. Obtenido de <https://www.studocu.com/es/document/esic-university/derecho-mercantil/02-introduccion-al-derecho-tributario-autor-raul-villalobos-tapia/23264224>

Villegas, H. (1992). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma.

ANEXOS

ENCUESTA SOBRE EL DEBIDO PROCESO Y LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LA DGI EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PANAMEÑA. (2025)

La Encuesta sobre el debido proceso y la transformación digital de la DGI en la Administración Tributaria panameña tiene como objetivo conocer, identificar y evaluar si se cumple con el principio de legalidad y el debido proceso dentro de la administración tributaria en la Dirección General de Ingresos de Panamá, debido a la transformación digital.

Este instrumento medirá la percepción a través de una metodología cuantitativa.

Toda la información que proporcione será tratada confidencialmente y sólo será utilizada con fines académicos y educativos. Agradecemos su colaboración.

SECCION 1. ASPECTOS GENERALES.

Encuesta sobre la Transformación Digital de la DGI en Panamá y el Debido Proceso

Propósito:

Evaluar la percepción, experiencia y satisfacción de los contribuyentes con respecto a la transformación digital de los procesos de la DGI, así como identificar áreas de mejora en la modernización de sus servicios.

Sección 1: Información general del contribuyente

1. ¿Usted es contribuyente de la DGI?

- Sí
- No

2. ¿Cuál es su tipo de contribuyente según la DGI?

- Persona Jurídica
- Persona Natural

3. ¿Tipo de Profesión o Contribuyente?

- Contribuyente no registrado
- Contribuyente registrado
- Contador / auditor
- Otra profesión
- Abogado

Sección 2: Transformación Digital en la Administración Tributaria de la DGI**4. ¿Frecuencia con la que utiliza los Servicios de la DGI?**

- Mensual
- Trimestral
- Anual
- Ocasional
- Nunca

5. Nivel de familiaridad con los servicios digitales de la DGI

- Muy familiarizado
- Algo familiarizado
- Poco familiarizado
- No familiarizado

6. ¿Conoce y sabe usar la nueva herramienta tecnológica de los sistemas digitales implementados por la Dirección General de Ingresos (DGI) en Panamá?

- Sí, la conozco
- No, la conozco
- Sí, sé usarla
- No, la se usar
- Poco

7. ¿Qué sistema digital de la DGI utiliza con mayor frecuencia?

- e-Tax 2.0
- Facturación electrónica
- Pagos declaraciones en línea
- No utilizo sistemas digitales

8. ¿Considera que los procesos digitales de la DGI han facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias?

- Siguen siendo complicados
- Algo, pero hay margen de mejora
- Sí, en gran medida
- No tengo experiencia con los procesos digitales

9. ¿Cuáles son los principales retos que encuentra en los sistemas digitales tributarios?

- Acceso limitado a internet
- Falta de capacitación o conocimiento técnico
- Errores o fallos en la plataforma
- Procesos digitales poco intuitivos
- Otros

10. ¿Considera que la digitalización de los procesos tributarios respeta el debido proceso?

- Sí, siempre
- En la mayoría de los casos
- En pocos casos
- No se respeta el debido proceso

11. ¿Cree que los fallos o resoluciones emitidos por la DGI en los procesos digitales son claros y justifican adecuadamente las decisiones?

- Sí, son claros y justificados
- Algo claros, pero falta mayor detalle
- No, suelen ser confusos
- No he recibido resoluciones de la DGI

12. ¿Ha tenido la oportunidad de apelar alguna resolución digital emitida por la DGI?

- No
- Sí

13. ¿Usted conoce al Tribunal Administrativo Tributario?

- No
- Sí

14. ¿Cómo califica la facilidad en los procesos de apelación ante el Tribunal?

- Muy fácil
- Algo fácil
- Algo complicado
- Muy complicado
- No respondió; no sabe

15. ¿Cuáles son los principales desafíos para garantizar el debido proceso en la administración tributaria digital?

- Falta de transparencia en los fallos
- Limitado acceso a asesoría técnica o jurídica
- Fallos técnicos de las plataformas
- Falta de conocimientos de los funcionarios
- Más auditoría externa

16. ¿Considera que la transformación digital de la administración tributaria contribuye al desarrollo económico del país? Explique su opinión.

- Sí
- No
- A veces (explique)

17. Desafíos y recomendaciones de los contribuyentes sobre aspectos de la DGI.

Pregunta Abierta.

Finalización

¡Gracias por participar en nuestra encuesta académica!

Su opinión es valiosa.