

# La titularidad de la acción penal tributaria<sup>1</sup>

**Jaime García Escobar**

Abogado del Consejo de Defensa del Estado

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

El objetivo del presente artículo es analizar la problemática referida a la titularidad de la investigación respecto de conductas presuntamente constitutivas de delito tributario, y fundamentalmente estudiar quién es el titular en el ejercicio de la acción penal tributaria. Por otra parte, pretendemos citar algunos tipos penales tributarios existentes en el derecho comparado.

En nuestro país la investigación de las conductas presuntamente constitutivas de delito tributario, así como el ejercicio de la acción penal tributaria, han sido conferidas por la ley al Director del Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, según lo dispuesto en el art. 161 N° 10 del Código Tributario (antes de la dictación de la Ley N° 19.806, de 31.05.2002), tratándose de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, le correspondía al Servicio de Impuestos Internos investigar los hechos que servirían de fundamento a la respectiva denuncia o querrela. A mayor abundamiento, el inciso segundo de la citada norma establecía que "Con el objeto de llevar a cabo la investigación previa a que se refiere el inciso precedente, el Director podría ordenar la aposición de sello y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor. Por su parte, el art. 162 inciso primero del Código Tributario (anterior a la dictación de la Ley N° 19.806) ordenaba que los juicios criminales por delitos tributarios sancionados con pena corporal,

---

<sup>1</sup> En la redacción del presente artículo se ha tenido a la vista la tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas titulada "Titular de la Acción Penal Tributaria en el Derecho Chileno y Comparado", del egresado de la Universidad del Desarrollo don Patricio Villarroel Muñoz.

sólo podían ser iniciados por querrela o denuncia del Servicio, o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director. Continuaba la norma señalando que cuando fueren iniciados por querrela o denuncia del Servicio, la representación y defensa del Fisco le correspondería sólo al Director por sí o por medio de mandatario. En el mismo sentido, la letra f) del art. 7º del D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, estatúa que al Director del Servicio le correspondía la tuición de los casos de investigación de delitos tributarios sancionados con alguna pena corporal y decidir si debía perseguirse la aplicación de esa pena ante los tribunales de justicia, interponiendo la correspondiente querrela o denuncia, para cuyo efecto podía, cuando lo estimase necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado.

Vale decir, la tuición en la investigación de conductas aparentemente constitutivas de delito tributario, así como la titularidad de la acción penal tributaria, le correspondía al Director del Servicio de Impuestos Internos, a través de la interposición de la correspondiente querrela o denuncia. Sin perjuicio de lo anterior, la citada autoridad podía, si así lo estimare, requerir al Consejo de Defensa del Estado para que este organismo la ejercitare.

Con fecha 7 de agosto de 1993, se publicó en el Diario Oficial el D.F.L. N° 1, de 28 de julio de 1993, sobre texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado. El art. 3º en su numeral cuarto le otorgaba al Consejo el ejercicio y sostenimiento de la acción penal, en caso de delitos que pudieren acarrear perjuicios económicos para el Estado, los gobiernos regionales, las municipalidades, las instituciones o servicios descentralizados territorial o funcionalmente, o a las entidades de derecho privado en que el Estado o sus instituciones tengan aportes o participación mayoritarios o igualitarios, tratándose especialmente de los delitos indicados en el art. 4º. Por su parte, esta última disposición señalaba que el Consejo de Defensa ejercería la acción penal determinada en el art. 3º N° 4, tratándose especialmente de delitos tales como: ... d) simples delitos previstos en el Código Tributario, sin perjuicio de las atribuciones que correspondían al Servicio de Impuestos Internos.

De esta forma, en la práctica forense se produjo una curiosa situación, pues el Consejo de Defensa del Estado podía hacerse parte en procesos en que pudiese existir la comisión de un delito tributario, sin el requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, ello en la medida que se tratara de ilícitos penales sancionados con pena de simple delito.

## **Cambios introducidos por la Ley N° 19.806**

Con fecha 31 de mayo de 2002, se publicó la Ley N° 19.806, que establece un conjunto de normas adecuatorias al establecimiento del procedimiento penal oral.

En materia de investigación de conductas presuntamente constitutivas de delito tributario, la ley le quitó esta facultad al Servicio de Impuestos Internos, ello en atención a lo dispuesto por el art. 80 A de la Constitución Política de la República, norma que dispone que: "Un organismo autónomo, jerarquizado, con el nombre de Ministerio Público, dirigirá en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista en la ley". Evidentemente que si por mandato constitucional el Ministerio Público en forma exclusiva es el órgano facultado para investigar conductas presuntamente constitutivas de delito, la facultad que poseía el Servicio de Impuestos Internos no guardaba relación con el texto de la Carta Fundamental.

Es así como el art. 43 de la Ley N° 19.806 modificó el art. 161 N° 10 del Código Tributario, señalando que en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal le corresponde al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162 inciso tercero. La norma en comento mantiene para el Servicio las facultades de ordenar la aposición de sello y de incautar libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor.

Por su parte, el art. 162 del código impositivo señala: "Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela también podrá ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director." Para el caso en que el Director decida no ejercer la acción penal, éste podrá enviar los antecedentes a la Dirección Regional que corresponda a fin de que se aplique la multa que correspondiere de acuerdo a lo dispuesto en el procedimiento que contempla el art. 161 del Código Tributario.

El art. 44 de la Ley N° 19.806 ordenó la modificación de las normas que establece el D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. En efecto, el art. 7° letra f) le otorga al Director del Servicio la facultad de ejercer la tuición administrativa de los casos en que se

hubieren cometido infracciones sancionadas con multa y pena corporal, respecto de los cuales el Servicio efectuará la recopilación de antecedentes destinada a fundamentar la decisión a que se refiere la atribución contemplada en la letra g), esto es, decidir si ejercerá la acción penal por presuntos delitos tributarios. En este caso, puede requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado.

La ley adecuatoria también modificó la intervención del Consejo de Defensa en los procesos por delitos tributarios. En efecto, el art. 3° de la citada ley, derogó el art. 4° de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado, disposición que le otorgaba acción al presidente de esta institución, tratándose de delitos tributarios sancionados con pena de simple delito.

### **Titularidad del ejercicio de la acción penal tributaria en el derecho comparado**

Se pasará breve revista a la situación de la titularidad en el ejercicio de la acción penal tributaria en diversos países, así como se citarán tipos penales tributarios existentes en el derecho comparado. Los países cuya normativa se analizará son los siguientes:

#### **1) Argentina**

La Ley N° 24.769, de 19 de diciembre de 1996, es la que tipifica los delitos tributarios y establece quién es el titular de la acción penal tributaria, que en este caso es el recaudador de los tributos, denominado Procuraduría del Tesoro de la Nación.

Cabe resaltar que en el sistema argentino, si la deuda fiscal no excede de determinados montos, el órgano recaudador no ejerce la denuncia penal. Ahora bien, la formulación de la denuncia penal no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Evidentemente esta norma pretende impedir la existencia de sentencias contradictorias, toda vez que si el cobro del impuesto se lleva a efecto a través de un procedimiento ejecutivo que tiene por objeto embargar y rematar bienes, perfectamente los efectos de la sentencia que se dicta en sede criminal pueden afectar al impuesto determinado, en circunstancias que ya se ha procedido a la realización de los bienes del contribuyente.

En todo caso, ésta es la norma que se aplica en nuestro derecho tributario. En efecto, el inciso quinto del art. 162 del Código Tributario establece que la interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente. Ahora bien, la solución a este problema no siempre fue de esta forma en nuestro derecho; en efecto, el inciso antes citado proviene de la modificación dispuesta por la Ley Nº 19.506, de 1997, toda vez que antes de la dictación de ésta el Director Regional no podía dictar sentencia en el proceso de reclamación tributaria, hasta que quedase ejecutoriada la sentencia en el proceso criminal.

En Argentina, los ilícitos penales se encuentran contemplados en la Ley Nº 24.769. Por su parte, las meras contravenciones fiscales son reguladas a través de lo dispuesto en la Ley Nº 11.683.

El art. 1 de la Ley Nº 24.769 sanciona la evasión fraudulenta en el pago del tributo, siempre que la suma exceda de los \$ 100.000.

El art. 2 de la referida norma legal establece la evasión agravada, que está dada solamente por el hecho consistente en que ésta supere el millón de pesos.

El art. 3 de la ley en comento sanciona el aprovechamiento indebido de subsidios, por inducción a error del Estado. Se trata de un desprendimiento patrimonial de éste.

## **2) Estados Unidos de América**

En este país, la persecución del delito tributario está entregada a la División de Investigación Criminal dependiente del Departamento del Tesoro.

Ahora bien, los fiscalizadores del Servicio de Rentas Internas realizan tareas destinadas a descubrir los hechos tributarios que son ocultados a la Administración, así como también verificar y controlar los documentos que presentan los contribuyentes. Esa labor significa un análisis contable y jurídico. El primero de ellos lo realiza la división de inspección, mientras que la función investigadora es propia de la división de investigación criminal.

Al presentarse un caso, éste es adjudicado a un agente especial, quien fiscalizará el cumplimiento tributario del contribuyente, recomendando que el asunto termine vía administrativa o que se someta a procesamiento a

aquél. Si la decisión es de procesar al contribuyente por hechos presuntamente constitutivos de delito tributario, éste puede reclamar de ésta ante el Director del Departamento de Investigación Criminal. Al efecto se designa un abogado, que analiza los descargos del contribuyente, emitiendo el correspondiente informe al Director del Departamento, en que se puede:

a) Poner fin a la formación del expediente criminal.

b) Devolverlo al agente especial, si aprecia que faltan antecedentes.

c) Remitir el expediente al Departamento de Justicia con un informe para el procesamiento a la sección criminal de la división de impuestos. En esta instancia, el contribuyente también puede reclamar ante el Departamento de Justicia. La División de Impuestos puede devolver el expediente al Servicio de Rentas Interiores a fin de que se complete la investigación o entregar los antecedentes a un fiscal, con la recomendación de procesar al sujeto. El fiscal revisará los detalles del caso junto al contribuyente, pudiendo declinar de la intención de procesamiento remitiendo los antecedentes al Departamento de Justicia, o proceder al procesamiento, pudiendo en este caso llegar a un acuerdo con el propio contribuyente, denominado "*plea bargain*", oportunidad en que se pueden negociar los cargos que se presentarían en su contra.

### 3) Uruguay

En este país el titular de la acción penal tributaria es el Director General de Rentas, vale decir, se presenta la misma situación que en Chile.

Ahora bien, el art. 110 del Código Tributario de ese país sanciona al que mediante fraude obtuviera para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, siendo castigado con la pena de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría. Por otra parte, el art. 111 del referido cuerpo legal señala que el que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.

### 4) Perú

Al Ministerio Público le corresponde ejercitar la acción penal, pero sólo a petición de parte agraviada. Al efecto se considera parte agraviada al órgano administrador del tributo (que es la Superintendencia Nacional de Ad-

ministración Tributaria –SUNAT), a quien le corresponde realizar la investigación administrativa cuando existan presunciones en cuanto a la comisión de un delito tributario.

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 189 del Código Tributario (Decreto Supremo N° 135-99EF), publicado el 19 de agosto de 1999, no procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia por delito tributario por parte del Organismo Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de éste, el Organismo Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento con relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

Ahora bien, el Congreso de la República del Perú, por Ley N° 26557, ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias, en virtud del cual se dictó el Decreto Legislativo N° 813, que estableció los siguientes delitos:

i) Artículo 1. El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

ii) Artículo 2. Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

iii) Artículo 3. El que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

iv) Artículo 4. La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

v) Artículo 5. Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

a) Incumpla totalmente dicha obligación.

b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.



## 5) Venezuela

En la Gaceta Oficial N° 1.660, de 21 de junio de 1974, se publicó la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que otorga la titularidad de la acción penal a los Fiscales Nacionales de Hacienda. Ahora bien, la Contraloría de la Nación es quien, a través de su Departamento Jurídico (que se encuentra a cargo de un abogado), debe poner en conocimiento de los Fiscales los hechos que revisten caracteres de delito tributario, sin perjuicio que en los procesos por contravención a las leyes fiscales se pueda proceder de oficio, a instancia de los empleados fiscales o por denuncias de cualquier otro funcionario o particular.

El Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de Venezuela N° 37.305, de 17.10.2001, define en su art. 80 la infracción tributaria como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. La norma en cuestión clasifica los ilícitos tributarios en: ilícitos formales; ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; ilícitos materiales; y los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

El art. 115 del citado cuerpo legal señala que constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

- a) La defraudación tributaria.
- b) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
- c) La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquiera otra persona que tuviese acceso a dicha información.

El art. 116 del Código Orgánico Tributario dispone que incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca a error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a 2.000 unidades tributarias a expensas del sujeto activo de la percepción del tributo. Este delito se sanciona con prisión de seis meses a siete años.

Si la defraudación se ejecuta mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias, será sancionada con prisión de cuatro a ocho años.

Por su parte, el art. 117 establece una figura de gran interés, es lo que el Código denomina "indicios de defraudación". Esta disposición establece una nómina de quince casos de indicio de defraudación, entre los cuales podemos citar: no entregar facturas u otros documentos obligatorios; emitir o aceptar facturas cuyo monto no coincide con el correspondiente a la operación real; aportar información falsa sobre las actividades o negocios; etc.

El art. 118 sanciona con prisión de dos a cuatro años a quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas, y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido.

Finalmente, el art. 119 castiga con prisión de tres meses a tres años a quienes divulguen información confidencial.

## **6) Bolivia**

De acuerdo al art. 183 del nuevo Código Tributario, establecido a través de la Ley N° 2.492, que entró en vigencia el 4 de noviembre de 2003, la acción penal tributaria es de orden público y será ejercida de oficio por el Ministerio Público, con la participación que el propio Código le reconoce a la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de víctima, que podrá constituirse como querellante.

El art. 184 del Código boliviano establece una norma que parece de toda procedencia y utilidad, que es la siguiente: los Tribunales de Sentencia en Materia Tributaria estarán compuestos por dos jueces técnicos especializados en esta materia y tres jueces ciudadanos. Sin duda la complejidad del tema tributario requiere jueces cada día más especializados, cuestión que reconoce el proyecto de ley de Tribunales Tributarios, actualmente en discusión en la Cámara de Diputados de nuestro país.

Por otra parte, el art. 185 del referido cuerpo legal tributario señala que el Ministerio Público dirigirá la investigación de los delitos tributarios y promoverá la acción penal tributaria ante los órganos jurisdiccionales, con el auxilio de equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 175 del Código boliviano son delitos tributarios:

- a) Defraudación tributaria.
- b) Defraudación aduanera.
- c) Instigación pública a no pagar tributos.
- d) Violación de precintos y otros controles tributarios.
- e) Contrabando.
- f) Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

En general, la pena privativa de libertad es de tres a seis años, sin perjuicio de otras penas, tales como las de multa, comiso e inhabilitación especial.

## **7) Estados Unidos de México**

En este país la autoridad que posee la facultad de iniciar la acción penal tributaria es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien interpondrá la respectiva querrela, debiendo actuar conjuntamente con el Ministerio Público.

Para proceder penalmente por delitos fiscales es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y de Crédito cumpla los siguientes requisitos:

- a) Formule querrela.
- b) Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los casos de contrabando o robo de mercaderías en recintos fiscalizados; y
- c) Formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Existiendo una gran cantidad de infracciones tipificadas en la ley mexicana, a título meramente ejemplar podemos citar algunas estatuidas en el Código Fiscal de la Federación, ellas son las siguientes:

El artículo 108 del Código Mexicano señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un

beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El artículo 109 del Código Fiscal establece que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

## **8) Costa Rica**

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 90 del Código Tributario de Costa Rica, en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir con el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

Entre los delitos que tipifica la normativa de este país, a modo de ejemplo podemos citar los siguientes:

1. El art. 92 señala que cuando la cuantía de lo defraudado exceda de doscientos salarios base, se sanciona con prisión de cinco a diez años a quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación o ocultamiento de información verdadera o cualquiera otra forma de engaño idónea para inducirla a error, con el propósito de obtener para sí o para un tercero un beneficio patrimonial, una exención o una devolución de la Hacienda Pública.

2. El art. 93 dispone que el agente retenedor o perceptor de tributos o el contribuyente del impuesto general sobre ventas y del impuesto selectivo de consumo que, tras haberlos retenido o percibido o cobrado no los entregue al Fisco dentro del plazo debido, será sancionado con prisión de cinco a diez años, siempre que la suma supere doscientos salarios base.

El inciso tercero de este artículo expresa que se considera como excusa legal absoluta el hecho de que el sujeto pasivo repare su incumplimiento sin que medie requerimiento ni acción alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

## 9) Italia

En este país la titularidad de la acción penal tributaria le corresponde al Ministerio Público. Ahora bien, la investigación la realizan las Oficinas Fiscales.

Los funcionarios públicos tributarios están obligados a rendir cuenta a la autoridad judicial apenas tengan conocimiento de un hecho que revista las características de delito tributario.

La Fiscalía de la República puede cerrar las causas solicitando que éstas sean archivadas si considera que la denuncia o el informe resulta ser manifiestamente infundado, en caso contrario se incoa el proceso penal y el contribuyente pasa a transformarse en "investigado".

## 10) Alemania

En este país la normativa tributaria no se encuentra establecida en el Código Penal, sino en la Ordenanza General Tributaria.

Ahora bien, frente a la sospecha de comisión de un delito tributario, se comienza la investigación por parte del Ministerio Público, quien además resulta ser el legitimado activo en el ejercicio de la acción penal tributaria. El legislador ha establecido una norma especial para el caso de los delitos tributarios de defraudación, situación en la cual será competente el Servicio de Hacienda. Sin perjuicio de la participación que pueda desarrollar el Ministerio Público.

Cuando la autoridad de hacienda sospecha de la comisión de un delito tributario, en primer lugar debe determinar si los hechos se han cometido por una falta de diligencia o con dolo. En este procedimiento, el contribuyente tiene la facultad de hacerse asesorar por abogados y peritos, a fin de intentar exculparse.

Ahora bien, cabe hacer presente que existe la posibilidad de no iniciar procedimiento criminal por defraudación cuando el monto no declarado por el contribuyente es muy bajo o si se trata de contribuyentes que por primera vez incurrir en el ilícito.

Si en atención al elevado monto de la defraudación o de los impuestos no declarados se entregan los antecedentes a la Fiscalía, ésta formulará la acusación para la iniciación del respectivo juicio criminal.

De acuerdo a la ley federal alemana, existen tres alternativas de evasión tributaria:

a) La defraudación que se comete cuando, dolosamente, una acción tendiente a evadir impuestos o quien hace una declaración por un monto inferior frente a la autoridad de hacienda o ante otra autoridad del Estado encargada de recaudar impuestos.

b) Se sanciona a aquella persona que omite la obligación de poner en conocimiento de la autoridad de hacienda un hecho tributable.

c) Se sanciona la omisión de sellos o timbres estatales o tributarios, cuando su uso sea obligatorio, para que de esta manera se reduzca el impuesto a pagar o alcanzar para sí mismo o una tercera persona beneficios tributarios no equitativos. El hecho de entregar información errónea o incompleta es igual a una omisión activa a la obligación de hacer entrega de información, que es igual a la omisión de no utilización de sellos y timbres de uso obligatorio.

La sanción penal se agrava cuando se está en presencia de casos graves de defraudación, éstos se presentan cuando existe un interés personal del

autor o si se trata de sumas de dinero muy elevadas con que se ha defraudado y también cuando se obtienen ventajas tributarias injustas. En estos casos la sanción puede llegar a una privación de libertad de 10 años. Se actúa con manifiesto interés personal cuando el autor desarrolla su conducta sólo con el propósito de satisfacer intereses propios, sin que se presenten otros motivos al efecto, como sería, por ejemplo, el intentar salvar su empresa. Sin duda el típico caso de defraudación consiste en la utilización de documentación falsificada o adulterada.

Como ejemplos de conductas que normalmente dan lugar a un procedimiento de investigación se cuentan las siguientes:

- a) No presentar la declaración de impuestos.
- b) Omitir ingresos.
- c) No contabilizar oportunamente ingresos de la empresa.
- d) La no declaración de aumento de capital.
- e) La omisión de inversiones en el extranjero, especialmente en países considerados como paraísos tributarios.

La ley germana permite, en determinados casos, impedir la iniciación del procedimiento criminal aun cuando se haya consumado la acción, cuando el contribuyente se autodenuncia. Esta se concreta a través de las correcciones de las declaraciones de impuestos presentadas incorrectamente. De esta forma el autor se libera de la pena privativa de libertad. En el fondo, se trata del pago del impuesto adeudado con sus correspondientes reajustes, intereses y multas. En nuestro derecho esta alternativa no existe, toda vez que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 111 del Código Tributario, en los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, sólo resulta ser una atenuante de responsabilidad penal.

De otro lado, la liberación de la pena privativa de libertad no es factible cuando el Fiscal ha comenzado una auditoría o una pesquisa tributaria contra el contribuyente. Tampoco será posible la liberación cuando se ha notificado al autor la iniciación del procedimiento criminal de defraudación en su contra. Finalmente, no procede el beneficio cuando la defraudación se encuentra total o parcialmente descubierta y el autor tenía conocimiento de ello. Como era de suponer, en la práctica se producen múltiples controversias para determinar si el autor estaba o no en conocimiento de la defraudación.





## 11) España

El Ministerio Público adopta el nombre de Ministerio Fiscal, siendo el órgano encargado de ejercer la acción penal en caso de delito tributario.

Ahora bien, los delitos tributarios se encuentran tipificados en el Código Penal español. En efecto, el art. 305 del citado cuerpo legal sanciona al que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Por otra parte, la ley española establece que queda exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas que tenga para con la Administración Tributaria, antes de que ésta le haya notificado de la iniciación de actuaciones de comprobación tendientes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador.

## **Delegación de facultades en el ejercicio de la acción penal**

No podría terminar el presente análisis sin hacer una referencia a la Resolución Exenta N° 56, dictada con fecha 1º de octubre de 2003 por el Director Subrogante del Servicio de Impuestos Internos.

A través de ésta, la referida autoridad resuelve delegar en el Jefe del Departamento Subdirección Jurídica, en el caso de los delitos previstos y sancionados en el artículo 97 N° 4 inciso final, N° 8, N° 22 y N° 23 del Código Tributario, la facultad de decidir la interposición de la respectiva denuncia o querrela, de acuerdo a lo establecido en el inciso tercero del artículo 162 del Código Tributario. Se señala que el Subdirector Jurídico debe informar mensualmente al Director del ejercicio de la facultad que se delega.

Por otra parte, la resolución en cuestión delega en los Directores Regionales la facultad para asumir la representación y defensa del Fisco en el ejercicio de la acción penal respecto de los delitos que tipifica y sanciona el artículo 97 N° 4 inciso final, N° 8, N° 22 y N° 23 del Código Tributario.

Se señala que para ejercer la facultad que se delega, los Directores Regionales remitirán a la Subdirección Jurídica los antecedentes fundamentales del caso, con el objeto que el Subdirector Jurídico pueda adoptar la decisión de iniciar el ejercicio de la acción penal.

La Resolución N° 56 se fundamenta en lo dispuesto en el art. 162 del Código Tributario, así como en lo establecido en el art. 41 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado.

## Conclusión

Hemos intentado realizar un análisis en lo referido al tema de la titularidad en el ejercicio de la acción penal tributaria. Partimos dando cuenta de la situación existente en Chile, en que el Director del Servicio de Impuestos Internos es el titular de la acción penal. Sin perjuicio de lo cual, es el Ministerio Público el ente facultado para investigar las conductas probablemente constitutivas de delito tributario.

Posteriormente, nuestros esfuerzos fueron dirigidos al derecho comparado. Allí pudimos comprobar que en varios de los sistemas jurídicos de los países que se analizaron, el titular de la acción, paradójicamente para nuestro prisma jurídico, no es quien dirige el ente fiscalizador del cumplimiento tributario, sino, generalmente, el Ministerio Público.

La citada constatación obviamente genera la interrogante en cuanto a cual de los dos modelos resulta ser más eficaz. Con los antecedentes que hemos tenido a la vista, la verdad es que la respuesta resulta ser una gran incógnita.

Hemos detectado que en la legislación tributaria de algunos de los países estudiados se distingue claramente la infracción administrativa tributaria del delito tributario. A mayor abundamiento, el tratamiento jurídico de las infracciones tributarias está separado para las infracciones administrativas y para los delitos tributarios, ya sea en secciones o títulos distintos de la norma jurídica que corresponda (por ejemplo, en Argentina existe una ley que regula los ilícitos penales y otra que tipifica y sanciona las contravenciones fiscales). Vale decir, en estos países no se encuentra una disposición tan deplorable desde el punto de vista de la técnica legislativa, como el art. 97 de nuestro Código Tributario, mismo que confunde contemplando en un solo artículo las infracciones tributarias administrativas (contravenciones), así como los delitos tributarios.

También resulta interesante resaltar el hecho consistente en que en varios países la conducta punible se sanciona con pena privativa de libertad en la medida que se haya producido un perjuicio fiscal concreto, esto es, en la medida que exceda de una determinada cantidad. Por otra parte, cabe hacer presente que en promedio la pena teórica que priva de libertad por la comisión de delitos tributarios en los países estudiados alcanza los seis años.

## **Bibliografía**

- 1 Código Tributario, Editorial Jurídica de Chile, Decimoctava edición, 2003.
2. Ley N° 19.806, de 31.05.2002.
3. D.F.L. N° 7, de 1980.
4. D.F.L. N° 1, de 1993.
5. Villarroel Muñoz, Patricio, "Titular de la Acción Penal Tributaria en el Derecho Chileno y Comparado", Tesis para optar al grado de Licenciado en Derecho, Universidad del Desarrollo, Santiago, 2003.
6. [www.google.com](http://www.google.com)
7. [www.teleley.com](http://www.teleley.com)