



2010

EL DELITO FISCAL EN AMÉRICA LATINA

Felipe Gavilán Núñez

Mónica Mingot Ascençao

Patricio Silva – Riesco Ojeda



INDICE

CAPÍTULO I - Legislación sobre delitos fiscales	15
1. Introducción	15
2. Argentina	16
2.1 Los tipos de delito fiscal	16
2.1.1 Normativa vigente.....	16
2.1.2 Delitos fiscales sancionados	17
2.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales	17
2.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales	19
2.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales	19
2.2 Las excusas legales absolutorias	19
2.3 Prescripción del delito fiscal.....	20
2.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal.....	20
2.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	20
2.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	20
2.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	21
3. Brasil	22
3.1 Los tipos de delito fiscal.....	22
3.1.1 Normativa vigente.....	22
3.1.2 Delitos fiscales sancionados	22
3.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales	22
3.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales	23
3.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales	23
3.2 Las excusas legales absolutorias.....	23
3.3 Prescripción del delito fiscal	24
3.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal.....	24
3.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	24
3.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	24
3.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	25
4. Chile	25
4.1 Los tipos de delito fiscal	25
4.1.1 Normativa vigente.....	25
4.1.2 Delitos fiscales sancionados	25
4.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales	26
4.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales	29
4.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales	29

4.2	Las excusas legales absolutorias.....	31
4.3	Prescripción del delito fiscal	32
4.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	32
4.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal	32
4.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	33
4.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	33
5.	Colombia	34
5.1	Los tipos de delito fiscal	34
5.1.1	Normativa vigente.....	34
5.1.2	Delitos fiscales sancionados	34
5.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	34
5.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	34
5.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales	34
5.2	Las excusas legales absolutorias	34
5.3	Prescripción del delito fiscal.....	35
5.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	35
5.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal	35
5.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	35
5.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	35
6.	El Salvador	36
6.1	Los tipos de delito fiscal	36
6.1.1	Normativa vigente.....	36
6.1.2	Delitos fiscales sancionados.	36
6.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	37
6.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	39
6.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales	39
6.2	Las excusas legales absolutorias	40
6.3	Prescripción del delito fiscal.....	40
6.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	40
6.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal	40
6.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	40
6.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	41
7.	Guatemala	41
7.1	Los tipos de delito fiscal	41
7.1.1	Normativa vigente.....	41
7.1.2	Delitos fiscales sancionados	41
7.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	42
7.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	43
7.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales	43

7.2	Las excusas legales absolutorias.....	44
7.3	Prescripción del delito fiscal	44
7.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	44
7.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal	44
7.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	44
7.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo.	44
8.	México	45
8.1	Los tipos de delito fiscal.....	45
8.1.1	Normativa vigente.....	45
8.1.2	Delitos fiscales sancionados	45
8.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	46
8.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	49
8.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales	49
8.2	Las excusas legales absolutorias	50
8.2.1	Excusa legal absolutoria general.....	50
8.2.2	Excusas legales absolutorias especiales	51
8.3	Prescripción del delito fiscal.....	51
8.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	51
8.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	52
8.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	52
8.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	52
9.	Nicaragua	54
9.1	Los tipos de delito fiscal.....	54
9.1.1	Normativa vigente.....	54
9.1.2	Delitos fiscales sancionados	55
9.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	55
9.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	56
9.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales	56
9.2	Las excusas legales absolutorias	56
9.3	Prescripción del delito fiscal.....	56
9.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	56
9.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	57
9.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	57
9.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	57
10.	Paraguay	58
10.1	Los tipos de delito fiscal	58
10.1.1	Normativa vigente.....	58
10.1.2	Delitos fiscales sancionados	58
10.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	58
10.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	59

	10.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales	59
10.2	Las excusas legales absolutorias.....	59
10.3	Prescripción del delito fiscal	59
	10.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal.....	59
	10.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal	59
	10.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	59
	10.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo.....	60
11. Perú		60
	11.1 Los tipos de delito fiscal	60
	11.1.1 Normativa vigente	60
	11.1.2 Delitos fiscales sancionados.....	61
	11.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales.....	61
	11.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales.....	62
	11.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales.....	62
11.2	Las excusas legales absolutorias	63
11.3	Prescripción del delito fiscal.....	63
	11.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal	63
	11.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	63
	11.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	63
	11.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	64
12. República Dominicana		64
	12.1 Los tipos de delito fiscal.....	64
	12.1.1 Normativa vigente.....	64
	12.1.2 Delitos fiscales sancionados	64
	12.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales	64
	12.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales.	66
	12.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales	66
12.2	Las excusas legales absolutorias.....	67
12.3	Prescripción del delito fiscal	68
	12.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal.....	68
	12.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	68
	12.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del. plazo de prescripción	68
	12.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	69
13. Uruguay		69
	13.1 Los tipos de delito fiscal	69
	13.1.1 Normativa vigente.....	69
	13.1.2 Delitos fiscales sancionados	69

13.1.3	El tipo objetivo en los delitos fiscales	69
13.1.4	El tipo subjetivo en los delitos fiscales	70
13.1.5	Régimen de penalidad en los delitos fiscales.....	70
13.2	Las excusas legales absolutorias	70
13.3	Prescripción del delito fiscal	71
13.3.1	Plazo de prescripción del delito fiscal.....	71
13.3.2	Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.....	71
13.3.3	Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción	71
13.3.4	Plazos de prescripción en el ámbito administrativo	71
14.	Descripción y valoración del procedimiento de reforma legal de las normas sobre delito fiscal	72
14.1	Procedimiento de reforma complejo. Materia reservada a ley	72
14.1.1	Caso de Chile.....	72
14.2	Procedimiento de reforma indelegable	74
14.2.1	Caso de Perú	74
15.	Modificaciones legislativas más recientes en materia de delito fiscal	75
15.1	Argentina	75
15.2	Chile	75
15.3	El Salvador.....	76
15.4	México	76
15.5	Nicaragua.....	77
15.6	Uruguay	77
16.	Reformas legislativas en curso	78
16.1	Relevancia del delito fiscal.....	78
16.2	Reformas en curso.....	79
16.2.1	Argentina	79
16.2.2	Chile	79
16.2.3	Perú	79
CAPÍTULO II - Aspectos procesales del régimen de delitos fiscales.....		80
1.	Introducción	80
2.	Argentina	81

2.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	81
2.1.1	Normativa vigente	81
2.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	82
2.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	82
2.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	82
2.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	83
2.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	83
2.1.7	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	84
3.	Brasil	85
3.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	85
3.1.1	Normativa vigente	85
3.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	85
3.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	85
3.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	85
3.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	86
3.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	86
3.1.7	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	86
4.	Chile	86
4.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	86
4.1.1	Normativa vigente	86
4.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	87
4.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	87
4.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	87
4.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	88
4.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	88
4.1.7	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	90
5.	Colombia	90
5.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	90
5.1.1	Normativa vigente	90
5.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	91
5.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	91
5.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	91
5.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	91
5.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	91
5.1.7	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	92
6.	El Salvador	92
6.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	92
6.1.1	Normativa vigente	92
6.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	93

6.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	93
6.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	94
6.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	94
6.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	94
6.1.7.	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	95
7.	Guatemala	95
7.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	95
7.1.1	Normativa vigente	95
7.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	96
7.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	96
7.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	96
7.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	96
7.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	96
7.1.7.	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	97
8.	México	97
8.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	97
8.1.1	Normativa vigente	97
8.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	97
8.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	98
8.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	98
8.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	98
8.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales.	99
8.1.7.	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	99
9.	Nicaragua	100
9.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	100
9.1.1	Normativa vigente	100
9.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	100
9.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	100
9.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	100
9.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	100
9.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	101
9.1.7.	Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	101
10.	Paraguay	101
10.1	Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	101
10.1.1	Normativa vigente	101
10.1.2	La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria	101
10.1.3	Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	102
10.1.4	Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial.....	102
10.1.5	Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	102
10.1.6	Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	102

	10.1.7. Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	102
11.	Perú	103
	11.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	103
	11.1.1 Normativa vigente	103
	11.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria.	103
	11.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	103
	11.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	103
	11.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	104
	11.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	104
	11.1.7. Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	104
12.	República Dominicana	105
	12.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	105
	12.1.1 Normativa vigente	105
	12.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria.	105
	12.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	105
	12.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial	105
	12.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	105
	12.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	106
	12.1.7. Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	106
13.	Uruguay	107
	13.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal	107
	13.1.1 Normativa vigente	107
	13.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria.	107
	13.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo	107
	13.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial.	107
	13.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso	107
	13.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales	107
	13.1.7. Vigencia del principio <i>non bis in ídem</i>	108
14.	Denuncia por particulares	108
	14.1 Obligatoriedad- Voluntariedad de la denuncia	109
	14.1.1 Chile	109
	14.1.2 Uruguay	110

14.2	Normativa que regula las denuncias de particulares ante la Administración Tributaria	111
14.3	Países donde no hay regulación	111
14.4	Países donde no hay regulación detallada	111
14.4.1	Chile	111
14.4.2	El Salvador	111
14.4.3	Paraguay	112
14.4.4	Uruguay	112
14.5	Países con regulación muy detallada del procedimiento de denuncia	112
14.5.1	Argentina	112
14.5.2	Colombia	112
14.5.3	Perú	113
14.6	Requisitos mínimos que se exigen por la normativa para presentar una denuncia	114
14.6.1	Países donde no existe regulación	114
14.6.2	Países donde la regulación tiene rango de ley	116
14.6.3	Países que tienen una regulación muy detallada del procedimiento	117
14.7	Causas de archivo de la denuncia	120
14.7.1	Países donde la norma no regula las causas de archivo	120
14.7.2	Países donde la norma regula las causas de archivo	121
14.7.3	Recompensa por las denuncias presentadas por particulares	124
14.7.3.1	Procedimiento de denuncia en el caso de Perú	126

CAPÍTULO III - Información en la WEB. Datos estadísticos..... 129

1.	Información en la WEB por país	129
1.1	Argentina	130
1.2	Chile	131
1.3	Colombia	132
1.4	Guatemala.....	132
1.5	México	133
1.6	Paraguay	133
1.7	Perú	133
1.8	República Dominicana	134
1.9	Uruguay	134

2. Datos estadísticos	135
2.1 Evolución del número de denuncias durante los años analizados - 2005 a 2008	135
2.2 Modalidades delictivas más denunciadas en los años analizados - 2005 a 2008	136
ANEXO	138
1. Cuestionario: Delito fiscal en América Latina	138
1.1 Regulación del Delito Fiscal.....	138
1.2 Relevancia del Delito Fiscal en su Administración	138
1.3 Configuración del Delito Fiscal	139
1.4 Procedimiento Administrativo: consecuencias de la existencia de indicios de delito	140
1.5 Denuncia por particulares	142
1.6 Excusa absolutoria.....	142
1.7 Prescripción del delito fiscal.....	143
1.8 Estadísticas. Datos	143
1.9 Valoración del sistema. Otras cuestiones u observaciones de interés.	143

Introducción

El delito fiscal es una de las herramientas de lucha contra el fraude fiscal con las que cuentan las Administraciones Tributarias actuales, por el efecto disuasorio y ejemplarizante que produce entre los contribuyentes.

Combatir el delito fiscal es cada vez más complicado, debido a que el entorno económico, social y político está en constante cambio, y las actuaciones delictivas evolucionan y se adaptan al mismo con gran rapidez. Con las nuevas tecnologías y la globalización, las posibilidades de comunicación y de relación entre los delincuentes se han incrementado de forma espectacular, y las formas de cometer delitos se han exportado de unos países a otros.

Ante esta situación y debido al interés manifestado por muchos países de la Región, desde EUROsocial Fiscalidad, decidimos realizar un estudio comparativo del delito fiscal como punto de partida para la puesta en común de conocimientos y experiencias, de interés para los profesionales de la Región, que pudiera servir como referencia en los procesos de reformas normativas o de procedimiento que se lleven a cabo en estas materias.

Para la elaboración de este trabajo, se envió un cuestionario a los países de la Región. En base a las contestaciones que nos han remitido, se ha elaborado el presente documento que se refiere a 12 países. En concreto, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

El libro consta de tres capítulos. En el primero de ellos se abordan los aspectos esenciales de la legislación del delito fiscal en América Latina. Se tratan, entre otras cuestiones, el elemento objetivo y el elemento subjetivo, la prescripción del delito fiscal, el procedimiento de reforma de la normativa que lo regula, y las reformas legislativas en curso.

En el segundo capítulo se exponen los elementos procedimentales. Desde el inicio del procedimiento con la denuncia del delito fiscal, hasta su finalización por sentencia judicial condenatoria o absolutoria. Se hace especial referencia, como posible forma de iniciar un procedimiento por delito fiscal, a las denuncias que pueden presentar las particularidades ante las irregularidades cometidas por otros contribuyentes.

Por último, debido a la importancia creciente de la utilización de medios telemáticos por las Administraciones Tributarias para prestar un mejor servicio a los ciudadanos, en el capítulo tercero, se analiza la información que sobre la denuncia y sobre el delito fiscal existe en las páginas web de las Administraciones Tributarias a las que se refiere el estudio.

Desde EUROsociAL Fiscalidad queremos agradecer el trabajo de nuestros responsables institucionales, ya que una vez más han servido de enlace efectivo entre EUROsociAL y sus Administraciones Tributarias. Igualmente nuestro agradecimiento para los profesionales en delito fiscal de los países a los que se refiere el estudio. Su colaboración ha sido de enorme importancia, ya que no solo han contestado al cuestionario enviado, sino que también han apoyado de forma constante la elaboración de este libro.

Felipe Gavilán Núñez

Asesor del Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarios del Servicio de Impuestos Internos - Chile

Mónica Mingot Ascençao

Coordinadora temática de EUROsociAL Fiscalidad

Patricio Silva – Riesco Ojeda

Jefe del Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarios del Servicio de Impuestos Internos - Chile

CAPÍTULO I

Legislación sobre delitos fiscales

1. Introducción

En este capítulo se exponen los aspectos esenciales de la legislación sobre delito fiscal existente en América Latina. En él se realiza una exposición de la dogmática penal tributaria de los 12 países que configuran este estudio, considerando para ello la información suministrada a través de los cuestionarios.

Se analiza la normativa vigente, los tipos objetivo y subjetivo del delito, la posible regulación de la excusa absolutoria en cada ordenamiento jurídico, la prescripción, las reformas legislativas más recientes y las que a día de hoy se encuentran en tramitación.

En algunos países la regulación se encuentra en el Código Penal. Este es el caso de Colombia, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Paraguay. En otros, como Chile, México, República Dominicana y Uruguay, es el Código Tributario el que regula el delito fiscal. Por último, en el caso de Argentina, Brasil y Perú, existe una ley penal específica a estos efectos.

En cuanto a los delitos sancionados, algunos supuestos como la evasión fiscal, la obtención indebida de devoluciones, la apropiación indebida o la falsificación, entre otros, se dan en la mayoría de los casos. Hay otros delitos que solo se regulan en alguno de los países analizados, como es el caso del delito de “resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria” regulado en la legislación guatemalteca. Es destacable el caso de Colombia, donde en los últimos años se han producido varios intentos de penalizar la evasión fiscal, que está tipificada como delito en el resto de los países objeto del presente estudio. Estos intentos no han tenido éxito por el momento, de forma que en Colombia el único delito fiscal tipificado actualmente es el “delito de omisión de agente retenedor o recaudador”, sin perjuicio de los delitos aduaneros. Por último indicar que en la mitad de los países analizados, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, México y Paraguay, el perjuicio monetario no es un elemento objetivo del tipo.

En relación con el elemento subjetivo, en todos los países es necesaria la concurrencia de dolo para poder tipificar una conducta como delito fiscal. En algunos casos, como en Argentina, Chile o Uruguay, además del dolo directo, se admite la posible existencia de un delito fiscal si existe dolo eventual.

En casi la mitad de los países analizados no está regulada la excusa legal absolutoria. Esto ocurre en Guatemala y Paraguay. En Chile, República Dominicana y en Uruguay, aunque tampoco existe una excusa absolutoria como tal, el pago de lo adeudado puede tener la consideración de atenuante en el proceso penal.

Los plazos de prescripción también varían de unos países a otros. Solo en el caso de Paraguay, coincide el plazo de prescripción en el ámbito administrativo y en el ámbito penal, 5 años. En el resto de los países, el plazo de prescripción en el ámbito penal es superior al del ámbito administrativo, con la excepción de

Nicaragua, donde ocurre lo contrario, el plazo de prescripción en el ámbito administrativo de 4 años es superior al plazo de prescripción del delito fiscal que es de 3 años. Por último, en países como Brasil o Chile, se regulan distintos plazos de prescripción del delito fiscal según la gravedad de éste.

Se analiza también en este capítulo, el régimen de penalidad existente en cada uno de los países. En la mayoría de los ordenamientos jurídicos, la pena consiste en una multa y en una pena privativa de libertad. No obstante, en El Salvador, México y Uruguay, no se contempla la multa como parte de la pena, sino solo la privación de libertad. Como curiosidad, indicar que en Guatemala si el autor del delito es extranjero, además se le impone la pena de expulsión del territorio nacional.

Para finalizar, en este capítulo se hace referencia al procedimiento de reforma de la normativa que regula el delito fiscal. En todos los casos se trata de materia reservada a ley, y por ello, el procedimiento suele ser complejo. No obstante, no es este el mayor obstáculo señalado en las contestaciones a los cuestionarios, sino la voluntad política del momento, que puede suponer un freno a cualquier reforma en este ámbito.

Legislación sobre delitos fiscales en América Latina

A continuación se exponen los aspectos esenciales de la legislación sustantiva sobre delitos fiscales en los países de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, El Salvador, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay

2. Argentina

2.1 Los tipos de delito fiscal

2.1.1 Normativa vigente

El régimen penal tributario existente en Argentina actualmente se encuentra regulado en la Ley Penal Tributaria nº 24.769 de enero de 1997.

Esta legislación se aplica en la totalidad del territorio nacional argentino, pues a nivel local se carece de atribuciones para sancionar normas que regulen materias penales. Además, debe destacarse que esta norma se aplica sólo respecto de la evasión de los tributos nacionales, no pudiendo aplicarse sus tipos penales a los tributos provinciales ni a los municipales.

En consecuencia, en este país existe una legislación unitaria sobre delitos fiscales, descartándose la existencia de dispersión normativa.

2.1.2 Delitos fiscales sancionados

En la Ley n° 24.769, se sancionan como delito fiscal las siguientes conductas:

1. Evasión de tributos: respecto de este delito, la Ley n° 24.769 contempla una modalidad simple (art. 1) y otra agravada (art. 2).
2. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3).
3. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4).
4. Apropiación indebida de tributos (art. 6).
5. Insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10).
6. Simulación dolosa de pago (art. 11).
7. Alteración dolosa de registros (art. 12).
8. Asociación ilícita fiscal (art. 15, letra c).

En Argentina los delitos fiscales reciben la denominación genérica de delitos tributarios.

2.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

A continuación se describe el tipo objetivo de cada uno de los delitos fiscales contemplados en la Ley n° 24.769.

1. Evasión de tributos:

- a) **Evasión simple:** sanciona a quien, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido exceda la suma de cien mil pesos¹ por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.
- b) **Evasión agravada:** el artículo 2 contiene una serie de elementos, cuya concurrencia configura una evasión agravada:
 - Si el monto evadido supera la suma de un millón de pesos.
 - Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos.

¹ 1 peso argentino equivale a 0,2523 dólares USA (tipo de cambio a 11/11/2010). 100.000 pesos equivalen a 25.230 dólares USA.

- Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos.
2. Aprovechamiento indebido de subsidios: sanciona al obligado tributario que, mediante devoluciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro Subsidio Nacional directo de naturaleza tributaria, siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cien mil pesos en un ejercicio anual.
 3. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales: sanciona a quien, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, reducción, reintegro, recuperado o devolución tributaria al Fisco Nacional.
 4. Apropiación indebida de tributos: sanciona al agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado supere la suma de diez mil pesos.
 5. Insolvencia fiscal fraudulenta: sanciona a quien, habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la Seguridad Social Nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.
 6. Simulación dolosa de pago: sanciona a quien, mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la Seguridad Social Nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.
 7. Alteración dolosa de registros: sanciona a quien, de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.
 8. Asociación ilícita fiscal: se configura una asociación ilícita fiscal, cuando a sabiendas se forma parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley n° 24.769.

2.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Para la configuración de los tipos sobre delito fiscal se exige en forma expresa la concurrencia de dolo. A este respecto, indicar que parte de la doctrina acepta la posibilidad de que el delito sea cometido con dolo eventual, pero se excluye la posibilidad de delito fiscal llevado a cabo con mera representación o imprudencia.

2.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

Según se establece en el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, las penas establecidas por la ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales. Por existir en el ordenamiento jurídico argentino esta compatibilidad, se exponen a continuación para cada uno de los hechos tipificados como delito fiscal en la norma, el régimen de penalidad aplicable, incluyendo las sanciones pecuniarias reguladas en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (artículos 46 a 48).

1. Delitos de evasión tributaria simple y apropiación indebida de tributos: multa de 2 a 10 veces el perjuicio ocasionado,² y pena privativa de libertad de 2 a 6 años.
2. En las evasiones tributarias agravadas por exceder el importe defraudado de un millón de pesos y por utilización de persona interpuesta: multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido y pena privativa de libertad de 3 años y seis meses a 9 años.
3. En el delito de evasión tributaria agravada por utilización fraudulenta de beneficios fiscales y en el de aprovechamiento de subsidios: multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido, pérdida del beneficio fiscal y/o posibilidad de su utilización por el término de 10 años y pena privativa de libertad de 3 años y medio a 9 años.
4. En el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales: pérdida del beneficio fiscal y/o posibilidad de su utilización por el término de 10 años y pena privativa de libertad de 2 a 6 años.
5. En los delitos de insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros: pena privativa de libertad de 2 a 6 años.
6. En el delito de asociación ilícita fiscal: pena privativa de libertad de 3 años y medio a 9 años.

2.2 Las excusas legales absolutorias

No existen en la Ley Penal Tributaria argentina vigente excusas absolutorias. No obstante, la Ley contempla en su artículo 16 la posibilidad de que la acción penal se extinga por el pago incondicional y total de la pretensión fiscal, antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio, pero en cuanto a su naturaleza jurídica

² En la evasión tributaria simple el perjuicio se calcula sobre el importe del tributo evadido; en la apropiación indebida de tributos, sobre el importe del tributo retenido o percibido.

esta disposición no es considerada como una excusa legal absoluta, puesto que requiere el consentimiento y voluntad del imputado para su otorgamiento. No obstante, debemos tener presente que existe en la actual tramitación legislativa una reforma presentada ante la Cámara de Diputados, que contempla la figura de la excusa legal absoluta a favor del contribuyente que regularice su deuda tributaria en forma espontánea, previo a cualquier tipo de comunicación judicial y/o administrativa, lo cual sí reviste las características de una excusa absoluta.

Las características de la causal de extinción de la acción penal del artículo 16 de la Ley n° 24.769, actualmente vigente, son las siguientes:

- Procede sólo respecto del delito de evasión tributaria simple. Se excluyen la evasión tributaria agravada y los demás delitos comunes.
- Requiere la aceptación formal de la liquidación y/o determinación de la deuda por el órgano recaudador.
- Exige la regularización y el pago total e incondicional del monto de la liquidación o de la determinación.
- La aceptación, la regularización y el pago, deben tener lugar antes de la formulación del requerimiento fiscal de elevación a juicio.
- El beneficio sólo puede ser otorgado una vez por cada persona física o jurídica obligada.

2.3 Prescripción del delito fiscal

2.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 62 del Código Penal, la acción penal, respecto de los hechos reprimidos con pena de reclusión o prisión, prescribirá después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito respectivo, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de 12 años ni bajar de 2 años. Como la totalidad de los tipos penales contemplados en la Ley Penal Tributaria son sancionados con pena de prisión, todos ellos prescriben una vez que haya transcurrido el máximo de la pena prevista, es decir 6 ó 9 años, dependiendo del caso.

2.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Según señala el artículo 63 del Código Penal, el cómputo del plazo de prescripción comienza a correr desde la medianoche del día en que se haya cometido el delito. Según interpreta la mayor parte de la jurisprudencia y la doctrina argentinas, el delito se consuma al vencimiento del plazo general para el pago de la obligación tributaria evadida y, en caso de presentación de la declaración jurada, a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la misma.

2.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

La prescripción de los delitos fiscales se interrumpe por la concurrencia de alguna de las causas indicadas en el artículo 67 del Código Penal:

1. La comisión de otro delito.

2. El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado.
3. El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente.
4. El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente.
5. El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

En Argentina, no existen, en cambio, causas de suspensión de la prescripción de los delitos fiscales.

2.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley n° 11.683 de Procedimiento Tributario, las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Por el transcurso de 5 años, en el caso de los contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.
2. Por el transcurso de 10 años, en el caso de contribuyentes no inscriptos.
3. Por el transcurso de 5 años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar del 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.
4. Prescriben en el plazo de 5 años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos. El término se cuenta a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro.

El plazo de prescripción de la Administración Tributaria para determinar el impuesto y ejercer las facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, comienza a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En cuanto a la prescripción de multas y clausuras, ella comienza a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales, legalmente considerada como hecho u omisión punible.

3. Brasil

3.1 Los tipos de delito fiscal

3.1.1 Normativa vigente

En Brasil se distingue entre las “*infrações fiscais*”, que se caracterizan por la inobservancia de las reglas sobre cálculo de los impuestos, y los “*crimes penais tributários*”, que son constitutivos de delito, teniendo por tanto relevancia penal. Estos *crimes penais tributários*, pueden ser a su vez de tres clases: *crimes contra a orden tributária*, *crime de apropriação indébita previdenciária* y *crime de sonegação de contribuição previdenciária*.

En cuanto a su regulación, cabe señalar que los *crimes contra a orden tributária* se encuentran regulados en una ley especial (Lei nº 8.137/90 Ley de Delitos Tributarios), en tanto que los *crimes de apropriação indébita previdenciária* y los *crimes de sonegação de contribuição previdenciária* se encuentran tipificados en el Código Penal. Por lo tanto, en la legislación sustantiva sobre delitos fiscales en Brasil, no se aprecia la existencia de dispersión normativa.

Por último, indicar que las normas referidas sobre delitos fiscales se aplican en todo el territorio brasileño, no existiendo ordenamientos especiales en la materia en los distintos Estados que lo integran.

3.1.2 Delitos fiscales sancionados

Nos vamos a referir solo a los *Crimes contra a orden tributária* regulados en los artículos 1 y 2 de la Lei nº 8.137/90, ya que en los otros dos casos se trata de delitos referidos a la Seguridad Social, y no son objeto del presente estudio.

3.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

Según señala el artículo 1 de la Lei nº 8.137/90:

Constitui crime contra a orden tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I. *omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*
- II. *fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*
- III. *falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*

- IV. *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*
- V. *negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

En el artículo 2 se añade que :

Constitui crime da mesma natureza:

- I. *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*
- II. *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;*
- III. *exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;*
- IV. *deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;*
- V. *utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.*

3.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

En el ordenamiento jurídico brasileño sólo es posible cometer *Crime contra a orden tributária* mediante la concurrencia de dolo.

3.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

La pena para todos los delitos fiscales es de reclusión de 2 a 5 años y multa. Tal como señala el artículo 8 de la Lei 8.137/90 *Nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.*

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.

3.2 Las excusas legales absolutorias

Se contempla una excusa absolutoria especial para los delitos fiscales tributarios en el artículo 34 de la Lei n° 9.496/1995, conforme al cual *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n° 8.137, de 27 de*

dezembro de 1990, e na Lei n° 4.729, de 14 de julio de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denuncia.

Como todos los delitos fiscales sólo se pueden materializar con la exigencia de un crédito tributario al contribuyente, si éste paga la totalidad del monto adeudado, quedará excluida a este respecto, la posibilidad de aplicar multas.

3.3 Prescripción del delito fiscal

3.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Los delitos fiscales poseen plazos especiales de prescripción. En el caso de los *crimes contra a orden tributária* tipificados en el artículo 1° de la Ley de Delitos Tributarios, la acción penal prescribe en el plazo de 12 años. En el caso de los *crimes contra a orden tributária* regulados en el artículo 2, el plazo de prescripción es de 4 años.

3.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

El plazo de prescripción comienza a computarse a partir del momento en que se haya consumado el delito. No obstante, la jurisprudencia entiende que como el delito fiscal no puede ser perseguido penalmente sino una vez que se produzca la cosa juzgada administrativa en relación con la determinación de la deuda o la infracción, es a partir de este momento cuando debe iniciarse el cómputo de la prescripción.

3.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

En la legislación brasileña, la prescripción de la acción penal de todo delito se interrumpe por la concurrencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Por la presentación de denuncia del hecho.
2. Por la acusación.
3. Por la confirmación del auto de procesamiento.
4. Por la dictación de sentencia condenatoria.
5. Por el inicio o continuación en el cumplimiento de la pena.
6. Por incurrir en reincidencia.

Además, en materia de delitos fiscales, se suspende el plazo de la prescripción de la acción penal, cuando se concede un aplazamiento para el pago de la deuda tributaria.

3.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

En el ámbito administrativo, la acción de cobro de la deuda tributaria prescribe en el plazo de 5 años, contados desde que el crédito tributario sea exigible.

4. Chile

4.1 Los tipos de delito fiscal

4.1.1 Normativa vigente

En Chile los delitos fiscales, que reciben la denominación de delitos tributarios, se encuentran tipificados en el Código Tributario, que contiene las disposiciones fundamentales de la legislación penal tributaria. Adicionalmente, en algunas disposiciones de la legislación tributaria especial (Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y Ley sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones) se tipifican conductas de evasión tributaria. Asimismo, cabe indicar que son aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal, en materias como participación, iter criminis, determinación de la pena, entre otras, en cuanto no contravengan las reglas especiales del Código Tributario. La legislación sobre delitos fiscales es aplicable a todo el territorio chileno.

En consecuencia, si bien existe una sola legislación sobre delitos fiscales, en cuanto a su aplicación en todo el territorio nacional, podemos decir que las normas que tipifican los delitos se encuentran dispersas en la legislación tributaria chilena.

4.1.2 Delitos fiscales sancionados

Se reconocen en la legislación sobre delitos fiscales chilena, las siguientes categorías de delitos fiscales:

1. Delitos de evasión tributaria: se trata en la mayor parte de los casos de tipos penales en los que se sanciona cualquier conducta llevada a cabo con el objeto de, determinar y pagar impuestos inferiores a los que corresponden.
2. Fraudes tributarios: se trata de delitos que están contruidos según el modelo de las defraudaciones del derecho penal común, pero que específicamente inciden en materia impositiva.
3. Delitos de falsedad: aquí se agrupan una serie de tipos penales, en los que se sancionan conductas consistentes en la falsificación de elementos tributariamente relevantes, o en la utilización de elementos ya falsificados, en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando ellas permitan

objetivamente llevar a cabo un posterior delito de evasión o fraude. Por ello, se trata más bien de conductas constitutivas de actos preparatorios de otros delitos tributarios principales.

4. Delitos tributario-mercantiles: aquí se tipifican diversas conductas que implican ejercer actividades mercantiles sin cumplir las exigencias legales para su realización.
5. Delitos contra la potestad administrativa: en estos casos, se sancionan diversas conductas que atentan contra medidas cautelares o sanciones que haya impuesto la Administración Tributaria en uso de sus potestades.
6. Delitos cometidos por contadores: se sancionan de forma especial los delitos que hayan sido cometidos por contadores, sin perjuicio de la responsabilidad que les corresponda eventualmente como autores o partícipes de otro delito específico.

4.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

A continuación se exponen los tipos penales que integran cada una de las categorías de delito fiscal existentes en la legislación chilena.

1. **Delitos de evasión:** se distinguen los siguientes tipos de evasión:
 - a) Evasión común (art. 97 n° 4 inciso 1° del Código Tributario): sanciona la presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.
 - b) Evasión del Impuesto a las Ventas y Servicios (art. 97 n° 4 inciso 2° del Código Tributario): sanciona a los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar.
 - c) Omisión de presentación de declaración de impuestos (art. 97 n° 5 del Código Tributario): sanciona la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social.
 - d) Reiteración en la omisión de documentación tributaria (art. 97 n° 10 inciso 3° del Código Tributario): sanciona la omisión reiterada de la obligación de otorgar guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente y, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el

otorgamiento de boletas. A estos efectos, se entiende que existe reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período de tiempo superior a tres años.

- e) Pérdida o inutilización dolosa de libros de contabilidad o documentación tributaria (art. 97 n° 16 inciso 3°): se sancionan dichas conductas, cuando se materialicen como un procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.

2. Fraudes tributarios: en el Código Tributario se regulan los siguientes tipos de fraude:

- a) Fraude de obtención de devoluciones indebidas de impuestos (art. 97 n° 4 inciso 3°): sanciona a quien, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan.
- b) Fraude de donaciones (art. 97 n° 24): señala esta disposición una serie de conductas, relacionadas con donaciones, cuando ellas son llevadas a cabo o utilizadas en forma fraudulenta. Dichas conductas son las siguientes:
- En primer lugar, sanciona a los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley n° 824 de 1974, que dolosamente y en forma reiterada, reciban de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria o simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos.
 - En segundo lugar, sanciona a quien dolosamente destine o utilice donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos.
 - Finalmente, sanciona a los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta que grava las rentas del capital, que dolosamente y en forma reiterada, deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto donaciones que las leyes no permiten rebajar.

3. Delitos de falsedad: se tipifican en el Código Tributario los siguientes delitos de falsedad:

- a) Falsificación y facilitación de documentación tributaria falsificada (art. 97 n° 4 inciso 5°): sanciona a quien maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de

cometer o posibilitar la comisión de alguno de los demás delitos previstos en el artículo 97 n° 4 (evasión o fraude de devoluciones de impuestos).

- b) Utilización maliciosa de cuños verdaderos u otros medios de autorización de la Administración Tributaria, para defraudar al Fisco (art. 97 n° 22).
- c) Entrega de datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria (art. 97 n° 23). Además se establece una regla de calificación de la colaboración para la comisión de este delito, respecto del que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, la cual tipifica dicha participación como un delito autónomo.

4. **Delitos tributario-mercantiles:** el Código Tributario contiene asimismo, una serie de disposiciones que sancionan diversas conductas relacionadas con el ámbito del ejercicio de la actividad mercantil. Dichas disposiciones son las siguientes:

- a) Ejercicio del comercio sin declarar y/o pagar impuestos (art. 97 n° 8): esta disposición tipifica el ejercicio del comercio a sabiendas, sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza, sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio.
- b) Ejercicio clandestino del comercio o la industria (art. 97 n° 9°).
- c) Compra y venta de fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita (art. 97 n° 18).
- d) Actuar como usuario de Zona Franca sin tener la habilitación correspondiente, o teniéndola, la haya utilizado con la finalidad de defraudar al fisco. (art. 97 n° 25). Asimismo, sanciona a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente o teniéndola, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco.
- e) Venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular (art. 97 n° 26).

5. **Delitos contra la potestad administrativa:** el Código Tributario contiene los siguientes tipos penales, que sancionan conductas que atenten contra las potestades de la Administración Tributaria:

- a) Reapertura de un establecimiento comercial o industrial con violación de una clausura impuesta por el Servicio de Impuestos Internos (art. 97 n° 12).
- b) Destrucción o alteración de sellos o cerraduras puestos por el Servicio de Impuestos Internos (art. 97 n° 13).
- c) Alzamiento de depositario (art. 97 n° 14).

6. **Falsedad o actos dolosos cometidos por contador en ejercicio de sus funciones.** Conforme al artículo 100 del Código Tributario, se tipifica la conducta del contador que al confeccionar o firmar

cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos. No obstante, la misma disposición en su inciso segundo contiene una excusa absoluta en su favor, disponiendo que, salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.

4.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Los delitos fiscales en Chile requieren para su configuración la concurrencia de dolo. Se discute si dicha exigencia se limita al dolo directo, o si también permite incorporar aquellas conductas efectuadas con dolo eventual. En cuanto a las conductas imprudentes, ellas en general dan origen a responsabilidad tributaria contravencional.

En los tipos penales indicados anteriormente, las dificultades interpretativas surgen a raíz de existir en la mayor parte de ellos elementos subjetivos específicos del injusto. Principalmente se emplea la expresión “maliciosamente”. Según entiende la mayor parte de la doctrina chilena reciente, dichas expresiones subjetivas especiales en realidad no cumplen funciones delimitadoras de la punibilidad a conductas llevadas a cabo con dolo directo. Sin embargo, dicha posición no es aceptada en general por la jurisprudencia, la cual sigue entendiendo que la presencia de elementos subjetivos específicos del injusto implica la exigencia de un dolo específico para la configuración del delito fiscal.

4.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

A continuación se expone el régimen de penalidad correspondiente a cada uno de los delitos fiscales tipificados en el Código Tributario chileno.

1. Delitos de evasión:

- a) Evasión común (art. 97 n° 4 inciso 1° del Código Tributario): multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años).
- b) Evasión del Impuesto a las Ventas y Servicios (art. 97 n° 4 inciso 2° del Código Tributario): multa del 100% al 300% de lo defraudado y presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo (entre 3 años y 1 día y 10 años).
- c) Omisión de presentación de declaración de impuestos (art. 97 n° 5 del Código Tributario): multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años).
- d) Reiteración en la omisión de documentación tributaria (art. 97 n° 10 inciso 3° del Código Tributario): multa del 50% al 500% del monto de la operación, clausura hasta por 20 días del establecimiento en

que se haya cometido la infracción y presidio o relegación menores en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años)³.

- e) Pérdida o inutilización dolosa de libros de contabilidad o documentación tributaria (art. 97 n° 16 inciso 3°): multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años).

2. Fraudes tributarios:

- a) Fraude de obtención de devoluciones indebidas de impuestos (art. 97 n° 4 inciso 3°): multa del 100% al 400% de lo defraudado y presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio (entre 3 años y 1 día y 15 años).
- b) Fraude de donaciones (art. 97 n° 24): presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años).

3. Delitos de falsedad:

- a) Falsificación y facilitación de documentación tributaria falsificada (art. 97 n° 4 inciso 5°): multa de hasta 40 unidades tributarias anuales y presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años).⁴
- b) Utilización maliciosa de cuños verdaderos u otros medios de autorización de la Administración Tributaria, para defraudar al Fisco (art. 97 n° 22): multa de hasta 6 unidades tributarias anuales y presidio menor en su grado medio a máximo (541 días a 5 años).
- c) Entrega de datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria (art. 97 n° 23): multa de hasta 8 unidades tributarias anuales y presidio menor en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años).

4. Delitos tributario-mercantiles:

- a) Ejercicio del comercio sin declarar y/o pagar impuestos (art. 97 n° 8): multa del 50% al 300% de los impuestos eludidos y presidio o relegación menores en su grado medio (541 días a 3 años). La reincidencia es penada con presidio o relegación menores en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años).
- b) Ejercicio clandestino del comercio o la industria (art. 97 n° 9°): multa del 30% de 1 unidad tributaria anual a 5 unidades tributarias anuales, comiso de los productos e instalaciones de fabricación y de los envases respectivos y presidio o relegación menores en su grado medio (541 días a 3 años).

³ La relegación consiste en la traslación del condenado a un punto habitado en el territorio de la República con prohibición de salir de él, pero permaneciendo en libertad (art.35 del Código Penal).

⁴ La unidad tributaria anual es una unidad de medida reajutable según la variación que experimente el índice de precios al consumidor, que es el indicador oficial que representa la inflación. En la actualidad 1 unidad tributaria anual equivale aproximadamente a U\$ 800.

- c) Compra y venta de fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita (art. 97 n° 18): multa de 1 a 10 unidades tributarias anuales y presidio menor en su grado medio (entre 541 días y 3 años).
- d) Actuar como usuario de Zona Franca sin tener la habilitación correspondiente, o usar en forma fraudulenta una habilitación legal (art. 97 n° 25): multa de hasta 8 unidades tributarias anuales y presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años).
- e) Venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular (art. 97 n° 26): multa de hasta 40 unidades tributarias anuales y presidio menor en su grado mínimo a medio (61 días a 3 años).

5. Delitos contra la potestad administrativa:

- a) Reapertura de un establecimiento comercial o industrial con violación de una clausura impuesta por el Servicio de Impuestos Internos (art. 97 n° 12): multa del 20% de 1 unidad tributaria anual a 2 unidades tributarias anuales y presidio o relegación menor en su grado medio (541 días a 3 años).
- b) Destrucción o alteración de sellos o cerraduras puestos por el Servicio de Impuestos Internos (art. 97 n° 13) y alzamiento de depositario (art. 97 n° 14): multa de media unidad tributaria anual a 4 unidades tributarias anuales y presidio menor en su grado medio.

6. **Falsedad o actos dolosos cometidos por contador en ejercicio de sus funciones** (art. 100): multa entre 1 y 10 unidades tributarias anuales. Además facultativamente, en función de la gravedad de la sanción, puede imponerse la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años), a menos que correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente.

4.2 Las excusas legales absolutorias

En la legislación penal tributaria chilena no existen excusas legales absolutorias. Respecto del contribuyente infractor que pague el monto del perjuicio ocasionado antes del inicio del proceso criminal, no se extingue la acción penal, sino que este pago se configura como una circunstancia atenuante de la responsabilidad penal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 del Código Tributario. Ello, por cuanto el perjuicio monetario en la legislación penal tributaria chilena no constituye un elemento del tipo, sino una mera condición objetiva de punibilidad respecto de la aplicación de sanciones pecuniarias.

La única excepción a la regla general, es la excusa absoluta regulada en el inciso 2° del artículo 100, respecto de las infracciones cometidas por contadores en ejercicio de sus funciones, ya comentada, al analizar el tipo objetivo de dicha figura.

4.3 Prescripción del delito fiscal

4.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Los delitos fiscales en Chile prescriben conforme a las reglas que para todos los delitos se establecen en el Código Penal.

Así, en su artículo 94 se establecen diversos plazos de prescripción de la acción penal, teniendo en cuenta el tipo de delito de que se trate: crimen calificado, crímenes comunes, simples delitos y faltas. Los crímenes calificados, son aquellos que por ley se sancionan con pena de presidio, reclusión o relegación perpetuos. Los crímenes comunes, son aquellos a los que la ley sanciona con penas de 5 años y 1 día o más. Los simples delitos son aquellos que poseen penas comprendidas entre 61 días y 5 años. Por último, las faltas, son aquellas que se encuentran sancionadas por la ley con penas comprendidas entre 1 y 60 días de prisión. Los plazos de prescripción que establece el artículo 94 para cada uno de los delitos son los siguientes:

- Crímenes calificados: 15 años.
- Crímenes comunes: 10 años.
- Simples delitos: 5 años.
- Faltas: 6 meses.

En el caso de los delitos fiscales, debido a las penas que la ley les asigna, en su mayor parte son simples delitos, por lo que prescriben en el plazo de 5 años. Hay dos excepciones a esta regla general, que son la evasión de impuesto a las ventas y servicios del artículo 97 n° 4 inciso segundo y el fraude de obtención indebida de devolución de impuestos del artículo 97 n° 4 inciso tercero, que prescriben en el plazo de 10 años, por tener asignadas penas de crímenes comunes.

4.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Se debe distinguir entre delitos fiscales de acción y delitos fiscales de omisión.

En los delitos de acción, que constituyen la mayor parte de las hipótesis delictivas del Código Tributario chileno, la prescripción del delito se produce de conformidad con las reglas generales, esto es, se inicia el cómputo del plazo cuando ocurre el hecho delictivo. De esta manera, por ejemplo, el delito de confección maliciosa de declaraciones de impuestos (art. 97 n° 4 inciso primero) se lleva a cabo con la presentación de la declaración a la Administración Tributaria, por lo que a partir de ese momento se inicia la contabilización del término de prescripción de la acción penal.

En los delitos de omisión, el plazo de prescripción del hecho se computa desde el momento en que debió haberse cumplido la obligación omitida, pues en dicho instante se consuma el delito. Ello ocurre por ejemplo, cuando un contribuyente de impuesto a la renta omite presentar su declaración impositiva dentro del plazo legal. Como respecto de éste la ley establece que la declaración del impuesto vence el día 30 de abril, en relación con los incrementos patrimoniales gravados que se hayan obtenido dentro del año comercial anterior, a partir del día siguiente se inicia el cómputo del plazo de prescripción del delito cometido por el contribuyente que no presentó su declaración de impuesto a la renta.

4.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

Al no existir reglas especiales en el Código Tributario, se deben aplicar aquellas contenidas en el Código Penal, en su calidad de legislación común.

Así el artículo 96 del Código Penal contempla una causal de interrupción y una de suspensión de la prescripción de la acción penal.

Según se establece en este artículo, la prescripción de la acción penal se interrumpe cuando se comete un nuevo crimen o simple delito. Es decir, si un sujeto que ha cometido un delito fiscal lleva a cabo luego otro hecho delictivo de cualquier naturaleza, sea o no tributario, se interrumpe el curso de la prescripción del primero de ellos. El efecto que produce la interrupción, es que hace perder todo el tiempo de prescripción que había transcurrido, debiendo comenzar a contarse nuevamente a partir de la fecha en que se interrumpió.

En cuanto a la suspensión de la prescripción, ésta se produce cuando el procedimiento se dirige contra el prescribiente. A su vez, el artículo 233 letra c) del Código Procesal Penal especifica que la suspensión se produce en el momento de la formalización de la investigación.

4.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

1. Prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos para la determinación de la deuda tributaria: esta acción posee un plazo de prescripción ordinario y uno extraordinario. El plazo ordinario es de 3 años, contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago. El plazo extraordinario es de 6 años, contados de la misma forma, y se aplica cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente no ha presentado dicha declaración, o cuando la que ha presentado es maliciosamente falsa.
2. Prescripción de la acción de cobro del Fisco para exigir la deuda tributaria: este plazo es siempre de 3 años. Si se trata de impuestos no sujetos a autodeclaración por el propio contribuyente, el plazo de 3 años comienza a contar desde el momento en que expiró la fecha de su pago legal. En tanto, si se trata de impuestos sujetos a auto declaración, el plazo se cuenta desde que se haya efectuado dicha auto declaración.
3. Prescripción de la acción contravencional: prescribe en 3 años contados desde que se haya cometido la infracción, salvo que se trate de sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, en cuyo caso se aplican los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora, según lo indicado en el punto 1, pudiendo tener lugar el plazo de prescripción extraordinaria de 6 años.

5. Colombia

5.1 Los tipos de delito fiscal

5.1.1 Normativa vigente

En Colombia, el delito fiscal se encuentra tipificado en el Código Penal, por lo que no se aprecia en su normativa la existencia de dispersión normativa. Esta legislación se aplica en todo el territorio colombiano.

5.1.2 Delitos fiscales sancionados

En Colombia, han existido en los últimos años diversos intentos de penalizar la evasión fiscal, sin mucho éxito. El único delito tipificado a este respecto se incluye en el título XV del Código Penal, donde se regulan los delitos contra la Administración Pública. Se trata de la omisión de agente retenedor o recaudador, artículo 402 del Código Penal.

5.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

En el artículo 402 se sanciona al agente retenedor o autoretenedor que no consigne las sumas retenidas o autoretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal. Sanciona también dentro de este tipo, al responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas.

5.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Para que se incurra en el delito mencionado es necesaria la concurrencia de dolo en el autor del hecho.

5.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

La pena que la legislación colombiana asigna a la omisión del agente retenedor o recaudador, es una multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales⁵ vigentes, y pena privativa de libertad de 48 a 108 meses.

5.2 Las excusas legales absolutorias

El artículo 402 del Código Penal establece, respecto del delito de omisión cometido por agente retenedor o recaudador, que cuando éste extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y

⁵ El salario mínimo en Colombia se fija de forma anual, aunque la periodicidad de pago es mensual. Para el año 2010 el salario mínimo mensual asciende a 515.000 pesos colombianos (257,5 dólares USA. Tipo de cambio a 11/11/2010).

normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Es importante recalcar que, para que tenga lugar este efecto, se requiere que el contribuyente recaudador o retenedor denunciado pague o compense la totalidad de las sumas recaudadas o retenidas, junto con sus intereses y sanciones hasta antes que quede ejecutoriado el fallo.

5.3 Prescripción del delito fiscal

5.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 del Código Penal, el término de prescripción de la acción penal en la legislación colombiana es el tiempo igual al máximo de la pena que la ley asigne al delito, pero siempre dentro del rango comprendido entre los 5 años como mínimo y los 20 años como máximo.

5.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

La prescripción de la acción penal en la legislación penal colombiana relativa a delitos fiscales, se cuenta a partir del momento en que el agente retenedor o recaudador debió consignar las sumas retenidas o recaudadas, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración.

5.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 86 del Código Penal, el término de prescripción de la acción penal se interrumpe o suspende con la dictación de la resolución de acusación o su equivalente debidamente ejecutoriada.

Producida la interrupción y/o suspensión del término de prescripción de la acción penal, éste comienza a correr nuevamente por un tiempo igual a la mitad de la pena fijada, pero dicho plazo en caso alguno podrá ser inferior a 5 años, ni superior a 10 años.

5.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

De conformidad con el artículo 817 del Estatuto Tributario, la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco años, contados a partir de alguno de los siguientes eventos:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de aquellas presentadas en forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.

4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión. La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas respectivos.

Por su parte el artículo 818 del Estatuto Tributario dispone que el término de prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa. Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

Finalmente, cabe señalar que el término de prescripción de la acción de cobro se suspende desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta alguna de las siguientes circunstancias:

1. La ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria.
2. La ejecutoria de la providencia que resuelve la situación contemplada en el artículo 567 del estatuto tributario.
3. El pronunciamiento definitivo de la jurisdicción contencioso administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del estatuto tributario.

6. El Salvador

6.1 Los tipos de delito fiscal

6.1.1 Normativa vigente

En El Salvador los delitos fiscales son denominados delitos contra la Hacienda Pública o delitos de defraudación al Fisco, y se encuentran regulados íntegramente en el Código Penal. En consecuencia, no se aprecia en El Salvador la existencia de dispersión normativa en la materia. La regulación del delito fiscal en este país se aplica a todo el territorio nacional, no existiendo regulación que incorpore a dicha tipificación los impuestos municipales.

6.1.2 Delitos fiscales sancionados

El Código Penal salvadoreño contiene las siguientes categorías delictivas, bajo la denominación común de delitos de defraudación al Fisco, según señala su artículo 249:

1. Evasión de impuestos.
2. Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.
3. Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos.

4. Falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos.
5. La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.

6.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

Las conductas sancionadas en cada uno de los tipos de delito fiscal consagrados en la legislación salvadoreña, son las siguientes:

1. Evasión de impuestos (art. 249-A): sanciona a quien omita declarar hechos generadores, o declare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los siguientes medios:
 - No llevando los libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias.
 - Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación.
 - Declarando información falsa o inexacta.
 - Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello.
 - Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias.
 - No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones tributarias gravadas.
 - Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.
 - Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.
2. Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250): sanciona a quien retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de 25.000 colones⁶ por mes. Asimismo, se tipifica en esta norma a quien, sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retenga o perciba impuesto total superior a 25.000 colones al mes y no lo entere al Fisco.
3. Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos (art. 250-A): sanciona a quien obtuviere para sí o para otro en perjuicio del Fisco, un provecho económico al que no tenga derecho o lo obtuviere en exceso al que le correspondiere por medio de devoluciones, reintegros, compensaciones o acreditamientos de carácter tributario. El provecho debe ser obtenido por cualquiera de los medios siguientes:

⁶ 1 colon de El Salvador equivale a 0,1143 dólares USA (tipo de cambio a 11/11/2010). 25.000 colones equivalen a 2.857,5 dólares USA.

- Utilizando documentos que previamente han motivado reintegros, devoluciones, acreditamientos o compensaciones.
 - Documentos obtenidos en forma fraudulenta.
 - Documentos que reflejen actos u operaciones que realmente no han ocurrido o que no ha realizado.
 - Excluyendo u omitiendo declarar ingresos.
 - Declarando valores provenientes de operaciones inexistentes.
 - Aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.
4. **Proposición o conspiración (art. 251):** castiga la proposición o conspiración para cometer cualquiera de los delitos de defraudación al Fisco.
5. **Falsificación:** el Código Penal salvadoreño contiene varias hipótesis de falsificación documental. Cuando se trate de documentos que soporten operaciones tributarias, son las que configuran el delito de defraudación tributaria. Dichas hipótesis de falsificación son las siguientes:
- a) Falsedad material (art. 283):** en esta disposición, se sanciona la falsificación tanto de documentos públicos, como de documentos privados. Por otra parte, específicamente tipifica falsificaciones de documentos tributarios, sancionando a quien estando autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, elaborar, facilitar, hiciere circular o pusiera a disposición cualquiera de los referidos documentos a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, o que contenga datos o información que no corresponda al contribuyente con el que se vinculan. También se sanciona aquí, en forma más grave, a quien incurra en las conductas indicadas precedentemente, sin estar autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
 - b) Falsedad ideológica (art. 284):** se sancionan dos hipótesis específicas de falsedad ideológica, en relación con documentos tributarios. En la primera de ellas, se sanciona a quien emitiera o entregare documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales. En la segunda se sanciona como hipótesis delictiva más grave si los documentos referidos anteriormente, acreditaren como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria, o contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él.
 - c) Uso y tenencia de documentos falsos (art. 287):** se sanciona en estas disposiciones a quien, con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, tuviere en su poder o hubiere utilizado documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación

de Servicios que acrediten como emisor a un contribuyente inscrito en el Registro que lleva la Administración Tributaria, y se comprobare que los documentos no han sido emitidos u ordenada su impresión por el contribuyente a quien acreditan tales documentos. De igual manera, se sanciona a quien comercializare con documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin tener autorización de la Administración Tributaria para imprimirlos o que teniéndola se comprobare que no han sido solicitados por los contribuyentes a quienes acreditan. Por último, cabe señalar que se agrava la sanción cuando el documento acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el Registro de la Administración Tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente que acreditan.

6.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Todos los tipos penales sobre delitos fiscales que se regulan en la legislación salvadoreña exigen la concurrencia de dolo, atendido lo dispuesto en los artículos 4 inciso 1° y 18 inciso final del Código Penal.

6.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

En cuanto al régimen de penalidad correspondiente a cada uno de los delitos fiscales indicados, es el siguiente:

1. Evasión de impuestos:

- En el Impuesto sobre la Renta, si la evasión fuere de 300.000 a 500.000 colones por ejercicio impositivo, y en los impuestos que se declaran mensualmente, si la evasión fuere de 100.000 a 300.000 colones: prisión de 4 a 6 años.
- En el Impuesto sobre la Renta, si la evasión fuere superior a 500.000 colones por ejercicio impositivo, y en los impuestos que se declaran mensualmente, si la evasión fuere superior a 300.000 colones: prisión de 6 a 8 años.

2. Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias: prisión de 4 a 6 años.

3. Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos:

- Si la defraudación excede de 25.000 colones: prisión de 4 a 6 años.
- Si el provecho económico se obtiene por alguno de los medios contemplados en el artículo 250-A inciso 2° del Código Penal: prisión de 6 a 8 años.

4. Proposición y conspiración: Prisión de 2 a 4 años. Si el delito es cometido por un funcionario o empleado público, aumenta la pena a prisión de 4 a 6 años.

6. Falsificación:

- a) Falsedad material: prisión de 4 a 6 años. Aumenta a la pena en dos terceras partes, cuando el que incurre en las conductas constitutivas de falsedad material no estuviera autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- b) Falsedad ideológica: prisión de 4 a 6 años. Se aumenta la pena hasta en una tercera parte, si los documentos acreditan como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el Registro de contribuyentes de la Administración Tributaria, o contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él.
- c) Uso y tenencia de documentos falsos: prisión de 4 a 6 años. Se incrementa la pena hasta en una tercera parte, cuando el documento acredite como emisor a un sujeto no inscrito como contribuyente en el Registro de la Administración Tributaria o contenga datos o información que no corresponde al contribuyente que acreditan.

6.2 Las excusas legales absolutorias

Para los delitos de defraudación al Fisco, se contempla expresamente una excusa absoluta en el artículo 252 del Código Penal. Dicha excusa absoluta permite que, una vez iniciado el proceso penal, no se imponga pena alguna al imputado si, en cualquier momento previo a la sentencia, efectúa el pago de los impuestos evadidos, con sus respectivos accesorios.

6.3 Prescripción del delito fiscal

6.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Según dispone el artículo 34 del Código Procesal Penal, la acción penal prescribirá después de transcurrido un plazo igual al máximo de la pena privativa de libertad prevista por el Código Penal para cada delito en particular. En consecuencia, atendidas las penas que este cuerpo legal asigna a los delitos fiscales, la acción penal de éstos prescribe en un mínimo de 6 y un máximo de 8 años dependiendo del caso.

6.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Según se desprende de lo dispuesto en el artículo 35 del Código Procesal Penal, el plazo de prescripción de la acción penal comienza a computar para los delitos relativos a la Hacienda Pública consumados, desde el día en que se haya producido la consumación.

6.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

Según dispone el artículo 38 del Código Procesal Penal, la interrupción de la prescripción para los delitos de defraudación al Fisco se produce con la notificación de la resolución final que emite la Administración Tributaria en los casos en que sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, y que no existan juicios o

recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. Una vez que desaparece la causa que generó la interrupción, el plazo comenzará a correr nuevamente en forma íntegra.

6.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

Prescripción de la obligación tributaria: el artículo 84 del Código Tributario establece que la obligación tributaria sustantiva prescribe en 10 años. Las multas y demás accesorios, prescriben junto con la obligación a que acceden, en tanto que las multas impuestas aisladamente prescriben en 10 años.

El cómputo del plazo de prescripción se comienza a contar a partir del día siguiente a aquél en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar, cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas, determinadas por la Administración Tributaria.

Caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria: en términos generales, el artículo 175 del Código Tributario fija la caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria en 3 años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como para la imposición de sanciones conexas. La caducidad es de 5 años, para la fiscalización y liquidación del tributo, y para la aplicación de sanciones conexas, en los casos en que no se haya presentado liquidación.

Caducará a los 3 años la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones de las leyes tributarias, contados desde el día siguiente a aquél en que se haya cometido la infracción, o en el plazo de 5 años en los casos en que no se hubieren presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal.

7. Guatemala

7.1 Los tipos de delito fiscal

7.1.1 Normativa vigente

En Guatemala los delitos fiscales reciben el nombre de delitos contra el régimen tributario, encontrándose regulados en el Código Penal. No se aprecia dispersión normativa en la materia.

La regulación sobre delitos fiscales se aplica a todo el territorio guatemalteco, y respecto de todos los tributos de carácter nacional.

7.1.2 Delitos fiscales sancionados

El Código Penal de Guatemala establece los siguientes tipos de delito fiscal:

1. Defraudación tributaria (art. 358 A).
2. Casos especiales de defraudación tributaria (art. 358 B).
3. Apropiación indebida de tributos (art. 358 C)
4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria (art. 358 D).

7.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

Las siguientes conductas son las tipificadas en cada uno de los delitos fiscales contemplados en la legislación penal de Guatemala:

1. Defraudación tributaria: sanciona a quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.
2. Casos especiales de defraudación tributaria: adicionalmente, el Código Penal señala una serie de conductas que son especialmente calificadas como constitutivas de defraudación tributaria. Éstas son las siguientes:
 - a) Utilizar mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
 - b) Comercializar clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. A estos efectos, se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio, o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - c) Falsificar, adulterar o destruir sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario, así como todo aquél que tenga a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
 - d) Destruir, alterar u ocultar las características de las mercancías, u omitir la indicación de su destino o procedencia.
 - e) Hacer en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
 - f) Llevar doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.
 - g) Falsificar en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
 - h) Alterar o destruir los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
 - i) Respecto de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, cuando éstos, en beneficio propio o de tercero, no declararen la totalidad o parte del impuesto que cargaron a sus clientes en la venta de

bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

- j) Cuando un contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifique facturas, las obtenga de otro contribuyente, o suponga la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no haya hecho realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir o disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; así como también al contribuyente que extienda dichos documentos.

3. Apropiación indebida de tributos: en esta figura se tipifica la conducta de quien, actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.
4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: este delito es cometido por quien, después de haber sido requerido por la Administración Tributaria, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

7.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Los delitos fiscales en la legislación de Guatemala exigen la presencia de dolo para su configuración. Adicionalmente, algunas figuras contienen elementos subjetivos específicos, tales como la expresión “ánimo” del n° 6 del artículo 358 B, la cual puede ser considerada como un elemento subjetivo específico del injusto.

7.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

El régimen de penalidad vigente en la legislación guatemalteca es el siguiente:

1. Defraudación tributaria: para este delito, se contempla una pena de multa equivalente al impuesto omitido y prisión de 1 a 6 años. Además, si el autor del delito fuera extranjero, adicionalmente se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional.
2. Casos especiales de defraudación tributaria: las penas son idénticas a aquellas que contempla la defraudación general.
3. Apropiación indebida de tributos: en este caso, la pena es de multa equivalente al impuesto apropiado y prisión de 1 a 6 años. Adicionalmente, si el delito es cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la

patente de comercio en forma definitiva. Por último, si el delito es cometido por una persona extranjera, adicionalmente se impondrá la pena de expulsión del territorio nacional.

4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: este delito es sancionado con multa equivalente al 1% de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise, y prisión de 1 a 6 años.

7.2 Las excusas legales absolutorias

No se contemplan excusas legales absolutorias respecto de los delitos fiscales en la legislación guatemalteca.

7.3 Prescripción del delito fiscal

7.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Código Penal, los delitos fiscales prescriben en un período igual al máximo de la duración de la pena, aumentado en una tercera parte, no pudiendo exceder de 20 años, ni ser dicho período inferior a 3 años.

7.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

El artículo 108 del Código Penal establece el momento a partir del cual se inicia la prescripción, para lo cual distingue las diversas situaciones:

1. Respecto de los delitos consumados, se cuenta desde el día de su consumación.
2. Para el caso de tentativa, desde el día en que se suspendió la ejecución.
3. Para los delitos continuados, desde el día en que se ejecutó el último hecho.
4. Para los delitos permanentes, desde el día en que cesaron sus efectos.
5. Para la conspiración, la proposición, la instigación y la inducción, cuando ellas sean punibles, desde el día en que se haya ejecutado el último acto.

7.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

Señala el artículo 109 del Código Penal, que la prescripción de la acción penal se interrumpe desde que se inicie proceso contra el imputado, corriendo nuevamente el tiempo de la prescripción desde que se paralice su prosecución por cualquier circunstancia. Agrega que también se interrumpe respecto de quien cometa un nuevo delito.

7.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

1. Plazo de prescripción para que la Administración Tributaria puede realizar verificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias: 4 años.
2. Plazo de prescripción para aplicar sanciones e infracciones tributarias: 5 años.
3. Plazo de prescripción si el contribuyente a fiscalizar no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria: 8 años.

8. México

8.1 Los tipos de delito fiscal

8.1.1 Normativa vigente

En México, los delitos fiscales se encuentran reglamentados en el Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, recibiendo en forma expresa la denominación “delitos fiscales”. Dicha legislación regula tanto los aspectos sustantivos como los de procedimiento relativos a los delitos fiscales.

La regulación se refiere a los delitos federales, por lo que se aplica en todo el territorio mexicano. Además, es posible encontrar algunos tipos penales en las diversas legislaciones estatales, pero estas últimas sólo se aplican a conductas relacionadas con impuestos locales.

En consecuencia, podemos decir que, si bien todas las normas sobre delitos fiscales federales se encuentran contenidas en un mismo cuerpo normativo, en la legislación sobre delitos fiscales mexicana es posible observar cierta dispersión, en cuanto que existen regulaciones locales específicas.

8.1.2 Delitos fiscales sancionados

El Código Fiscal de México contempla los siguientes delitos fiscales:

1. Defraudación fiscal (art. 108) y conductas asimiladas a la defraudación fiscal (art. 109).
2. Defraudación fiscal calificada (art. 108 inciso séptimo).
3. Delitos relativos al registro federal de contribuyentes (art. 110).
4. Delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (art. 111).
5. Fraude cometido por depositario o interventor (art. 112).
6. Delitos relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (art. 113).
7. Delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita de mercaderías (art. 114).
8. Amenazas cometidas por funcionario público (art. 114-A).
9. Revelación de información financiera (art. 114-B).
10. Sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados (art. 115).

11. Comercialización y transporte de combustibles que no cumplan las especificaciones legales (art. 115 Bis).

8.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

A continuación se indica el contenido de la estructura objetiva de cada uno de los tipos penales contenidos en la legislación mexicana.

1. Delito de defraudación fiscal y conductas asimiladas: incurre en esta conducta quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. A estos efectos, se entiende que la omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. Asimismo, se presume la comisión del delito de defraudación tributaria, cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Por su parte, el artículo 109 indica una serie de conductas que son asimiladas a la defraudación fiscal. Éstas son las siguientes:

- a) Consignar en las declaraciones que se presenten para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada la 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 establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - b) Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
 - c) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
 - d) Simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
 - e) Ser 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.
 - f) Comercializar los dispositivos de seguridad autorizados por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción VIII del Código Fiscal. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados.
 - g) Dar efectos fiscales a dispositivos de seguridad que no cumplan los requisitos legales.
 - h) Dar efectos fiscales a comprobantes digitales que no reúnan los requisitos legales.
2. Defraudación fiscal calificada. Las conductas constitutivas de defraudación fiscal, así como aquellas que son asimiladas a ellas, se califican si son originadas con concurrencia de alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Para ello, se entiende que existe reiteración cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifiestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

3. Delitos relativos al registro federal de contribuyentes. Conforme al artículo 110, se sanciona a quien:

- a) Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
- b) Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- c) Use intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efecto, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

4. Delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación. Conforme a esta figura se sanciona a quien:

- a) Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- b) Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- c) Determine pérdidas con falsedad.
- d) Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

- e) Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código Fiscal.
 - f) No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la sección V del artículo 28 del Código Fiscal, los altere, destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.
5. Fraude cometido por depositario o interventor: conforme al artículo 112 se sanciona al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido. También se sanciona de acuerdo a esta norma, al depositario que oculte dichos bienes o no los ponga a disposición de la autoridad competente.
6. Delitos relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales. En el artículo 113 se sanciona a quien incurra en las siguientes conductas:
- a) Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
 - b) Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
 - c) Fabrique, falsifique, reproduzca, enajene gratuita u onerosamente, distribuya, comercialice, transfiera, transmita, obtenga, conserve, reciba en depósito, induzca a territorio nacional, sustraiga, use, oculte, destruya, modifique, altere o posea dispositivos de seguridad, sin haberlos adquirido conforme a las exigencias legales.
7. Delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita de mercaderías: sanciona el artículo 114 a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Además, castiga a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto de los recintos fiscales.
8. Amenazas efectuadas por servidor público: se sanciona en el artículo 114-A al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

9. Revelación de información financiera: el artículo 114-B castiga al servidor público que revele a terceros, en contravención de las normas legales, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.
10. Sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados: en el artículo 115 se sanciona la conducta de quien se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.
11. Comercialización y transporte de combustibles que no cumplan las especificaciones legales: se sanciona en el artículo 115 Bis al comercializador o transportista, de gasolina o diesel que tenga en su poder dichos combustibles, cuando éstos no contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilicen para la identificación de los productos mencionados. Tratándose de gasolina o diesel que estén sujetos a especificaciones de identificación para su comercialización exclusiva en zonas geográficas limitadas, también se sancionará a quien tenga en su poder los combustibles mencionados, fuera de las zonas geográficas limitadas.

8.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

En la legislación mexicana la mayor parte de los delitos fiscales solo requieren la concurrencia de dolo. No obstante, en ciertos casos se establecen exigencias subjetivas adicionales al dolo.

8.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

La pena que la legislación prevé para cada tipo penal es la que se indica a continuación.

1. Delito de defraudación fiscal y conductas asimiladas. Para este delito se contempla una pena diferenciada, según el monto de lo defraudado:
 - a) Si el monto de lo defraudado no excede de \$1,221,950.00⁷ con prisión de 3 meses a 2 años.
 - b) Si el monto de lo defraudado excede de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00, con prisión de 2 a 5 años.
 - c) Si el monto de lo defraudado es mayor a \$1,832,920.00 con prisión de 3 a 9 años.
 - d) En los casos en que no se pueda determinar la cuantía de lo defraudado, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión.
 - e) En los casos en que el monto de lo defraudado sea restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá ser reducida hasta en un cincuenta por ciento.
2. Defraudación fiscal calificada: en las hipótesis de calificación de la defraudación y sus conductas asimiladas, la pena a aplicar se calculará aumentando en una mitad aquella que señale la ley, según el monto de la defraudación.

⁷ 1 peso mexicano equivale a 0,812 dólares USA (tipo de cambio a 11/11/2010). 1.221.950 pesos equivalen a 992.223 dólares USA.

3. Delitos relativos al registro federal de contribuyentes: la pena a aplicar será de 3 meses a 3 años de prisión.
4. Delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación: se aplicará la pena de 3 meses a 3 años de prisión.
5. Fraude cometido por depositario o interventor: en este caso, si el valor de lo dispuesto excede de \$109,290.00 se aplicará la pena de prisión de 3 a 9 años. Si no excede de dicha cifra, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión.
6. Delitos relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales: respecto de este delito, se aplica la pena de 3 meses a 6 años de prisión.
7. Delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita de mercaderías: este delito se encuentra sancionado con la pena de 1 a 6 años de prisión.
8. Amenazas efectuadas por servidor público: se sanciona con la pena de 1 a 5 años de prisión. Si la conducta del servidor público consiste en haber promovido o gestionado una querrela o denuncia notoriamente improcedente, la pena se aumentará hasta en una mitad.
9. Revelación de información financiera: esta figura es sancionada con la pena de prisión de 1 a 6 años.
10. Sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados: se sanciona con la pena de 3 meses a 6 años de prisión.
11. Comercialización y transporte de combustibles que no cumplan las especificaciones legales: se sanciona con la pena de prisión de 6 a 10 años.

8.2 Las excusas legales absolutorias

La legislación mexicana sobre delitos fiscales contempla una excusa legal absolutoria general aplicable a varios de los delitos de esta clase. Además, algunos delitos en particular contemplan excusas legales absolutorias especiales.

8.2.1 Excusa legal absolutoria general

Se encuentra regulada en el artículo 92 inciso tercero del Código Fiscal de la Federación, y se aplica a los siguientes delitos fiscales:

1. Defraudación fiscal simple, defraudación fiscal calificada y conductas asimiladas a defraudación fiscal.
2. Delitos relativos al registro federal de contribuyentes.
3. Delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación.
4. Fraude cometido por depositario o interventor.
5. Delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita de mercancías.

Dicha excusa legal absolutoria consiste en el sobreseimiento del proceso respectivo, a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y opera cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, además de las sanciones y los recargos respectivos, o bien dichos

créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La facultad de dicha Secretaría para formular esta petición es discrecional, por lo cual queda a su arbitrio efectuarla o no, debiendo hacerse antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos únicamente respecto de las personas a que la misma se refiera.

8.2.2 Excusas legales absolutorias especiales

Los siguientes delitos contemplan como excusa legal absolutoria la extinción de la acción penal, siempre que se cumplan los requisitos respectivos antes del inicio del procedimiento, esto es, antes de la presentación de querrela, debiendo observarse las condiciones que en cada caso se indican:

1. Defraudación tributaria simple y calificada: consiste en que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes 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 (art. 108 inciso penúltimo).
2. Conductas asimiladas a defraudación tributaria: en este caso, no se formulará querrela, respecto de quien entere espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes 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 (art. 109 inciso final).
3. Delitos relativos al registro federal de contribuyentes: consiste la excusa absolutoria en que no se formulará querrela respecto de quien subsane la omisión o informe el hecho a la autoridad fiscal antes que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes, en su caso (art. 110 inciso final).
4. Delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación: respecto de estas figuras, no se formulará querrela respecto de quien subsane la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

8.3 Prescripción del delito fiscal

8.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

El plazo de prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la legislación mexicana es distinto, dependiendo de si la referida Secretaría tiene o no conocimiento del delito y del delincuente. En caso de que tenga conocimiento, el plazo es de 3 años, en tanto que si no tiene conocimiento el plazo es de 5 años.

Respecto de los demás delitos fiscales, la acción penal prescribe conforme a lo dispuesto en el artículo 105 del Código Penal, esto es, en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, sin que pueda ser inferior a 3 años.

8.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Respecto del inicio de la contabilización del plazo de prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, también debe distinguirse según si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene o no conocimiento de la comisión del delito y del responsable. En el primer caso, el plazo de prescripción de 3 años se cuenta a partir de la fecha en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente. En tanto, si no tiene conocimiento el plazo de 5 años se cuenta a partir de la fecha en que el delito fue cometido.

En los demás delitos fiscales, para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, se debe atender a lo dispuesto en el art. 102 del Código Penal, conforme al cual éste se inicia a partir de la ejecución del delito.

8.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

En esta materia se aplican las reglas del Código Penal, el cual en su artículo 110 establece que la prescripción de la acción penal se interrumpe por la realización de acciones que se practiquen en la averiguación del delito y los delincuentes, aún cuando por ignorarse quienes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada. Si se dejare de actuar, la prescripción comenzará a correr nuevamente desde el día siguiente al de la última diligencia.

Asimismo, se interrumpe la prescripción por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional y por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito. En el primer caso también causarán la interrupción las actuaciones que practique la autoridad requerida y en el segundo subsistirá la interrupción hasta en tanto la autoridad requerida niegue la entrega o en tanto desaparezca la situación legal del detenido, que dé motivo al aplazamiento de su entrega.

8.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

La prescripción en el ámbito administrativo, se rige por el artículo 67 del Código Fiscal, el cual contiene las siguientes reglas:

1. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquél en que se produzca alguna de las siguientes situaciones:

- a) Se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas a la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, en lo que se refiere a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
 - b) Se haya presentado o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir del momento en que se hayan causado las contribuciones, cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
 - c) Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales. No obstante, si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente a aquel en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
 - d) Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación que se hayan constituido para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.
2. El plazo de prescripción será de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración. En este último caso, el plazo de 10 años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de 5 años, sin que en caso alguno este plazo de 5 años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de 10 años. A los efectos de esta disposición, las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.
 3. Los plazos de prescripción indicados no están sujetos a interrupción y sólo se suspenderán cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades

de comprobación en virtud del hecho que el contribuyente haya desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo de prescripción se suspenderá en los casos de huelga, a partir de la suspensión temporal del trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo de prescripción, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

4. El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, según se ha indicado en el punto anterior, se inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo legal para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión. En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de 10 años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de 6 años con 6 meses o de 7 años, según corresponda.
5. Una vez transcurridos los plazos de prescripción, los contribuyentes podrán solicitar que se declare la extinción de las facultades de las autoridades fiscales.

9. Nicaragua

9.1 Los tipos de delito fiscal

9.1.1 Normativa vigente

En Nicaragua los delitos fiscales reciben la denominación de delitos tributarios, y se encuentran regulados íntegramente en el Título IX del Código Penal, bajo la denominación “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”. No existe por tanto dispersión normativa en su regulación.

La regulación del delito fiscal en Nicaragua tiene vigencia a nivel nacional. En el artículo 306 del Código Penal, se hace referencia a la defraudación a las haciendas regionales y municipales estableciéndose que tanto el delito de defraudación tributaria como la apropiación de retención impositiva, serán aplicables, en lo

pertinente, para el caso de las obligaciones tributarias establecidas por la ley a favor de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica y los Municipios del país.

9.1.2 Delitos fiscales sancionados

El Código Penal nicaragüense establece los siguientes tipos de delito fiscal:

1. Defraudación tributaria (art. 303).
2. Apropiación de retención impositiva (art. 305).
3. Infracciones contables (art. 310).

9.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

Las conductas que se tipifican en cada uno de los delitos indicados, son las siguientes:

1. Defraudación tributaria: sanciona a quien, por una suma mayor a 10 salarios mínimos del sector industrial⁸, evada total o parcialmente el pago de una obligación fiscal, a través de alguna de las siguientes hipótesis:
 - a) Se beneficie ilegalmente de un estímulo fiscal o reintegro de impuestos.
 - b) Omite el deber de presentar declaración fiscal o suministre información falsa.
 - c) Oculte total o parcialmente la realidad de su negocio en cuanto a producción de bienes y servicios o montos de ventas.
 - d) Incumpla el deber de expedir facturas por ventas realizadas o recibos por servicios profesionales prestados.
 - e) Omite el pago de impuestos mediante timbres o sellos fiscales en los documentos determinados por la ley.
2. Apropiación de retención impositiva: sanciona al retenedor de impuestos autorizado por la ley correspondiente que, mediante alteración fraudulenta u ocultación, no entere el impuesto retenido.
3. Infracciones contables: castiga a quien, debiendo llevar por ley contabilidad mercantil, libros o registros tributarios para satisfacer las obligaciones con el Fisco, incurra en alguna de las siguientes conductas:
 - a) Lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros auxiliares o no autorizados, para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales.
 - b) Oculte, destruya, ordene o permita destruir, total o parcialmente, los libros de contabilidad que le exijan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales, dejándolos ilegibles.
 - c) Sustituya o altere las páginas foliadas en los libros a que se refiere el literal b).

⁸ El salario mínimo del sector industrial mensual en Nicaragua para el 2010, asciende a 2.636,55 Córdobas (121,28 dólares USA. Tipo de cambio a 11/11/2010).

9.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Los tipos penales sobre delitos fiscales en el Código Penal de Nicaragua no contienen exigencias o elementos subjetivos específicos, por lo que únicamente requieren la existencia de dolo en el actuar para la configuración del delito.

9.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

Se indica a continuación la pena que la ley asigna a cada uno de los delitos fiscales existentes:

1. Defraudación tributaria:
 - a) Si la cuantía se encuentra dentro del rango comprendido entre 10 y 25 salarios mínimos del sector industrial: multa equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar y prisión de 6 meses a 3 años.
 - b) Si la cuantía excede de 25 salarios mínimos del sector industrial: multa equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar y prisión de 3 a 5 años.
2. Apropiación de retención impositiva: establece una multa de 1 a 3 veces el valor del monto no enterado, y prisión de 1 a 3 años.
3. Infracciones contables: son sancionadas con 90 a 120 días multa y prisión de 6 meses a 3 años.⁹ En caso de reincidencia debe ser aplicada la prisión en su límite máximo y además se impondrá pena de trabajo en beneficio de la comunidad por 30 a 100 días, por un período no menor de 2 horas diarias.

9.2 Las excusas legales absolutorias

El artículo 309 inciso final del Código Penal establece una excusa absolutoria respecto de los delitos de defraudación tributaria y de apropiación de retención impositiva. De conformidad con ella, queda exento de pena quien antes de la sentencia firme solventare totalmente las obligaciones fiscales, sin perjuicio de las sanciones administrativas correspondientes. Se excluyen de esta excusa absolutoria las autoridades, los funcionarios o empleados públicos y los reincidentes.

9.3 Prescripción del delito fiscal

9.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

De acuerdo al artículo 131 del Código Penal, el plazo de prescripción de la acción penal varía según la pena que la ley asigne al delito. En el caso de los delitos fiscales, por tratarse de delitos menos graves, en razón de la pena que se les confiere, prescriben en el plazo de 3 años.

⁹ Cada día multa es calculado sobre la base de una tercera parte del ingreso diario del condenado. En caso que no pueda ser determinado ese ingreso, se tomará como base el salario mínimo del sector industrial.

9.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Señala el artículo 132 inciso 1°, que el plazo de prescripción se comienza a contar a partir del día en que se haya cometido la infracción punible. En los casos de delitos continuados y permanentes, tales plazos se computarán respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción y desde que se eliminó la situación ilícita.

9.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

Al respecto, indica el artículo 132 inciso 2° del Código Penal, que se interrumpe la prescripción, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, y comenzará a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena.

Adicionalmente, el artículo 73 del Código Procesal Penal indica que durante el proceso, el cómputo para el plazo de prescripción se interrumpe con la fuga del imputado o cuando el tribunal declare la incapacidad del acusado por trastorno mental. En caso de fuga, se reanuda el plazo si el imputado es habido; y en caso de incapacidad por trastorno mental, ello ocurrirá una vez declarado el restablecimiento de la capacidad mental del acusado.

9.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

1. Prescripción de la obligación tributaria: según indica el artículo 43 del Código Tributario, la obligación tributaria prescribe a los 4 años, contados a partir de la fecha en que comenzare a ser exigible. Cuando el Estado no haya tenido conocimiento de la obligación tributaria, ya sea por declaración inexacta del contribuyente o por ocultación de bienes o rentas, el plazo de prescripción es de 6 años, contados a partir de la fecha en que debió ser exigible. Por último, el plazo de prescripción establecido para retener información es de 4 años.
2. Prescripción de las sanciones: señala el artículo 44, que las sanciones aplicadas prescriben en el plazo de 4 años, contado desde el día siguiente a aquel en que quedó firme la resolución que haya impuesto la sanción.
3. Prescripción de restitución de sanciones pecuniarias pagadas indebidamente: según el artículo 44 inciso final, dichas restituciones pueden ser solicitadas dentro del plazo de 4 años, a partir de la fecha en que se hubiere hecho el pago.

10. Paraguay

10.1 Los tipos de delito fiscal

10.1.1 Normativa vigente

El único delito fiscal que se tipifica en la legislación paraguaya es el de evasión de impuestos, que se regula en el Código Penal. Cabe señalar que existe una figura denominada defraudación, establecida en la Ley n° 125/91, pero al contrario de lo que sugiere su nombre, se trata de una mera contravención. No existe por tanto dispersión normativa en la materia.

Cabe señalar que la figura de evasión de impuestos consagrada en el Código Penal abarca la generalidad de los tributos, independientemente del órgano administrativo perceptor.

10.1.2 Delitos fiscales sancionados

La legislación paraguaya sobre delitos fiscales sólo contempla el delito de evasión de impuestos, en el artículo 261 del Código Penal.

10.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

El tipo de evasión de impuestos contiene hipótesis simples de evasión e hipótesis agravadas:

1. Hipótesis simples: se sanciona a quien evada un impuesto o logre para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, a través de alguna de las siguientes conductas:
 - a) Proporcionar a las oficinas receptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.
 - b) Omitir, en contra de su deber, proporcionar a las entidades receptoras datos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.
 - c) Omitir, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos.
2. Hipótesis agravadas de evasión. Se agravan las sanciones, cuando el autor:
 - a) Logre una evasión de gran cuantía.
 - b) Abuse de su posición de funcionario.
 - c) Se aproveche del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición.
 - d) En forma continua logre, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido.

A estos efectos, señala el artículo 261 del Código Penal que se entenderá por evasión de impuesto, todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará, aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

Por otra parte, indica la norma, que se entenderá por beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos, y que se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido, cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

10.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

En el tipo de evasión tributaria contemplado en el Código Penal paraguayo, se exige la presencia de dolo. Se entiende que debe concurrir dolo directo, no siendo suficiente el dolo eventual.

10.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

1. Hipótesis simples de evasión: se sancionan con pena privativa de libertad de hasta 5 años o con multa.
2. Hipótesis agravadas de evasión: se sancionan con pena privativa de libertad de hasta 10 años o con multa.

10.2 Las excusas legales absolutorias

La legislación paraguaya sobre delitos fiscales no contempla la existencia de excusas absolutorias.

10.3 Prescripción del delito fiscal

10.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Considerando la pena que la ley asigna al delito de evasión fiscal, la acción penal prescribe en el plazo de 5 años, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 102 del Código Penal.

10.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

Según indica el artículo 102 del Código Penal, el plazo de prescripción del delito fiscal corre a partir del momento en que termine la conducta punible. En caso de ocurrir posteriormente un resultado que pertenezca al tipo legal, el plazo correrá desde ese momento.

10.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

Respecto de la suspensión, señala el artículo 103 que ésta se produce cuando, por circunstancias objetivamente insuperables, la persecución penal no pueda ser iniciada o continuada. Esto no rige cuando el

obstáculo para la persecución penal consista en la falta de instancia o autorización administrativa, cuando éstas sean exigidas por la ley como condición previa a dicha persecución. Una vez que sea superado el obstáculo, el plazo continuará computándose.

En relación con la interrupción, según se dispone en el artículo 104, ésta se produce cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Un auto de instrucción sumarial.
2. Una citación para indagatoria del inculpado.
3. Un auto de declaración de rebeldía y contumacia.
4. Un auto de prisión preventiva.
5. Un auto de elevación de la causa al estado plenario.
6. Un escrito del fiscal peticionando la investigación.
7. Una diligencia judicial para actos de investigación en el extranjero.

Después de cada interrupción, el plazo de prescripción comenzará a correr nuevamente. Sin embargo, operará la prescripción, independientemente de las interrupciones, una vez transcurrido el doble del plazo de la prescripción.

10.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

1. Acción para el cobro de tributos: prescribe a los 5 años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió ser cumplida. Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades, se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.
2. Acción para el cobro de sanciones pecuniarias e intereses o recargos: prescribe en el mismo plazo que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Dichos plazos se computarán, para las sanciones por defraudación y por contravención, a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se hayan cometido las infracciones. Respecto de los recargos e intereses, se computarán desde el 1° de enero del año siguiente a aquél en que se hayan generado.

11. Perú

11.1 Los tipos de delito fiscal

11.1.1 Normativa vigente

En la legislación peruana, los delitos fiscales se denominan en forma genérica delitos tributarios o delitos de defraudación tributaria. Se encuentran reglamentados orgánicamente en el Decreto Legislativo n° 813 por el que se aprueba la Ley Penal Tributaria.

Dicha reglamentación sobre delitos fiscales recibe aplicación en todo el territorio peruano, y para la generalidad de los tributos establecidos en la legislación tributaria.

En consecuencia, no existe dispersión normativa en la legislación peruana sobre delitos fiscales.

11.1.2 Delitos fiscales sancionados

La Ley Penal Tributaria peruana contiene los siguientes delitos fiscales:

1. Tipo base de defraudación tributaria (art. 1).
2. Modalidades de defraudación tributaria (art. 2).
3. Tipos atenuados de defraudación tributaria (art. 3).
4. Tipos agravados de defraudación tributaria (art. 4).
5. Tipos de omisión propia y el delito contable (art. 5).

11.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

A continuación se indican las conductas que se tipifican en cada uno de los delitos fiscales contenidos en la legislación penal tributaria peruana:

1. Tipo base de defraudación tributaria: sanciona a quien, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deje de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.
2. Modalidades de defraudación tributaria: el artículo 2 hace aplicables las sanciones del tipo base de defraudación tributaria a las siguientes modalidades:
 - a) Tipos penales de omisión impropia y de comisión: castiga a quien oculte, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consigne pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
 - b) Tipo Especial Propio: tipifica el 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.
3. Tipos atenuados de defraudación tributaria: el artículo 3 establece una modalidad atenuada de defraudación tributaria, aplicable a quien, mediante la realización de las conductas descritas en los tipos precedentes, deje de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de 12 meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 unidades impositivas tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del

último mes del período, según sea el caso. Esta disposición también es aplicable respecto de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual.

4. Tipos agravados de defraudación tributaria: el artículo 4 establece las siguientes modalidades agravadas de defraudación tributaria:
 - a) Obtener 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) Simular o provocar estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.
5. Tipos de omisión propia y el delito contable: el artículo 5 sanciona a quien 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.

11.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Los tipos de delito fiscal consagrados en la Ley Penal Tributaria de Perú requieren la concurrencia de dolo para su configuración. Cabe señalar que no contienen elementos subjetivos específicos adicionales.

11.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

A continuación se señalan las penas que la ley asigna a cada uno de los tipos de delito fiscal contenidos en la legislación peruana:

1. Tipo base de defraudación tributaria y modalidades de defraudación tributaria: multa de 365 a 730 días-multa y pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años.
2. Tipos atenuados: multa de 180 a 365 días-multa y pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años.
3. Tipos agravados: multa de 730 a 1460 días-multa y pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 12 años.
4. Tipos de omisión propia y el delito contable: multa de 180 a 365 días-multa y pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor a 5 años.

Además de las penas anteriores, los delitos de defraudación tributaria deben incluir, como pena accesoria la inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria.

11.2 Las excusas legales absolutorias

El artículo 189 del Código Tributario establece la figura de la excusa absolutoria al indicar que: *“No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.*

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

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.”

11.3 Prescripción del delito fiscal

11.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Según dispone el artículo 80 del Código Penal, la acción penal de los delitos fiscales, así como de la generalidad de los delitos sancionados con pena privativa de libertad, prescribe en un tiempo igual al máximo de la pena fijada por la ley para el delito. En el artículo 81 se señala que: *“Los plazos de prescripción se reducen a la mitad cuando el agente tenía menos de veintinueve o más de sesenticinco años al tiempo de la comisión del hecho punible.”*

11.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

El término de prescripción comienza a correr a partir de la fecha de ocurrencia del ilícito. En materia de delitos fiscales ello acontece desde el momento en que se presentó la declaración tributaria, o desde la fecha en que debió ser presentada, o desde el momento en que se obtuvo la devolución o beneficio tributario, dependiendo de la modalidad de delito en que nos encontremos.

11.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

En cuanto a la interrupción, señala el artículo 83 del Código Penal, que la prescripción de la acción se interrumpe por las actuaciones del Ministerio Público o de las autoridades judiciales, quedando sin efecto el tiempo transcurrido. Después de la interrupción comienza a correr un nuevo plazo de prescripción, a partir del

día siguiente de la última diligencia. Se interrumpe igualmente la prescripción de la acción por la comisión de un nuevo delito doloso.

En relación con la suspensión, el artículo 84 establece que: "si el comienzo o la continuación del proceso penal depende de cualquier cuestión que deba resolverse en otro procedimiento, se considera en suspenso la prescripción hasta que aquel quede concluido".

11.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, prescribe a los 4 años, y a los 6 años respecto de quienes no hayan presentado la declaración respectiva. No obstante, dichos plazos de prescripción serán de 10 años, cuando el agente de retención o percepción no haya pagado el tributo retenido o percibido.

Por último, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, prescribe a los 4 años.

12. República Dominicana

12.1 Los tipos de delito fiscal

12.1.1 Normativa vigente

En República Dominicana, los delitos tributarios reciben la denominación genérica de delitos fiscales, y se encuentran regulados en el Código Tributario, no existiendo por tanto, dispersión normativa en su regulación.

Dicha reglamentación sobre delitos fiscales es de aplicación en todo el territorio nacional.

12.1.2 Delitos fiscales sancionados

El Código Tributario de República Dominicana contiene los siguientes tipos penales:

1. Defraudación tributaria (arts. 236 a 239).
2. Elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos (arts. 240 a 241).
3. Fabricación y falsificación de especies o valores fiscales (arts. 242 y 243).

12.1.3 El tipo objetivo en los delitos fiscales

Las conductas tipificadas en cada uno de los delitos fiscales contenidos en la legislación de República Dominicana son las siguientes:

1. Defraudación Tributaria: el artículo 236 del Código Tributario tipifica la conducta base de defraudación tributaria, indicando que incurre en defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra o

cualquier otra forma de engaño, intente inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos.

En relación con ello, el artículo 237 establece una enumeración no taxativa de casos de defraudación tributaria:

- a) Declarar, manifestar o asentar en libros de contabilidad, balances, planillas, manifiestos u otro documento: cifras, hechos o datos falsos u omitir circunstancias que influyan gravemente en la determinación de la obligación tributaria.
- b) Emplear mercancías o productos beneficiados por exoneraciones o franquicias en fines o por poseedores distintos de los que corresponde según la exención o franquicia.
- c) Ocultar mercancías o efectos gravados, siempre que el hecho no configure contrabando o hacer aparecer como nacionalizadas mercancías introducidas temporalmente.
- d) Hacer circular, como comerciante, fabricante o importador productos sin el timbre o el marbete que deben llevar.
- e) Violar una clausura o medidas de control dispuestas por el órgano tributario competente y la sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas en poder del infractor en virtud de medidas conservatorias.
- f) No ingresar dentro de los plazos prescritos, las cantidades retenidas o percibidas por tributos.

Por último, en relación con el tipo de defraudación tributaria, cabe mencionar que el artículo 238 indica que se presume la intención de defraudar, cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Cuando se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.
- b) Cuando exista evidente contradicción en los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos de las declaraciones juradas.
- c) Cuando la cuantía del tributo evadido fuere superior a RD\$100.000¹⁰.
- d) Cuando se utilice interposición de persona para realizar negociaciones propias o para percibir ingresos gravables, dejando de pagar los impuestos correspondientes.

2. Elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos. El artículo 240 establece las conductas que permiten configurar este tipo:

- a) Elaborar productos sujetos a tributos sin obtener los permisos que exijan las leyes.
- b) Elaborar productos gravados, con autorización legal, pero con equipos cuya existencia ignore la Administración Tributaria o que hayan sido modificados sin su autorización.
- c) La elaboración de productos gravados empleando materia prima distinta de la autorizada.

¹⁰ 1 peso dominicano equivale a 0,0268 dólares USA (tipo de cambio a 11/11/2010). 100.000 pesos equivalen a 2.680 dólares USA.

- d) Elaborar, comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente, dentro del territorio nacional, productos o mercancías que no hayan pagado los gravámenes correspondientes o cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones legales o reglamentarias tributarias.
 - e) Alterar, destruir o adulterar productos o modificar las características de mercancías o efectos gravados, así como su ocultación, retiro indebido, cambio de destino o falsa indicación de su procedencia.
 - f) Destruir, romper o dañar una cerradura o sello puesto en cualquier almacén, depósito, aparato alambique, habitación o edificio por la autoridad tributaria competente o, sin romper o dañar los sellos o cerraduras, abrir dicho almacén, depósito, aparato, alambique, habitación o edificio o parte de los mismos o en cualquier forma alcanzar el contenido de éstos sin estar investido de autoridad para ello.
3. Fabricación y falsificación de especies o valores fiscales. El artículo 242 sanciona a quien fabrique o falsifique especies o valores fiscales, con el objeto de evitar total o parcialmente el pago de los tributos o de obtener otro provecho, siempre que dicha conducta se verifique con la concurrencia de alguna de las siguientes hipótesis:
- a) Falsifique, lave o utilice indebidamente: sellos, estampillas, timbres, papel sellado, marbetes, calcomanías, o los fabrique sin la autorización legal correspondiente.
 - b) Imprima, grave o manufacture sin autorización legal: matrices, clichés, placas, tarjetas, troqueles, estampillas, sellos, marbetes, calcomanías u otras especies o valores fiscales.
 - c) Altere o modifique en su valor o sus características, leyenda o clase: sellos, estampillas, marbetes, calcomanías u otras formas valoradas o numeradas.

12.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Los delitos fiscales en la legislación de República Dominicana son dolosos. Además, se debe tener presente que, en el caso del delito de defraudación tributaria, existen elementos subjetivos específicos del tipo, cuando exige que las conductas defraudatorias se realicen “con el objeto” de producir o facilitar la evasión. Al respecto, cabe recordar, que en el artículo 238 se establecen presunciones de la intención de defraudar.

12.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

A continuación se señalan las penas que la ley asigna a cada uno de los tipos de delito fiscal contenidos en el Código Tributario de República Dominicana:

1. Defraudación Tributaria. El artículo 239 indica las siguientes penas para el delito de defraudación tributaria:
 - a) Multa de 2 hasta 10 veces el importe del tributo evadido, sin perjuicio de las penas privativas de libertad que pudieren aplicarse.

- b) Comiso de las mercancías o productos y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la defraudación cuando sus propietarios fueren partícipes en la infracción.
- c) Clausura del local o establecimiento del infractor o donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 2 meses.
- d) Cancelación de licencia, permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.

En los casos de los agentes de retención o percepción, serán sancionados con pena equivalente al pago de 2 hasta 10 veces el monto del tributo retenido o percibido que mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo. Cuando no se pueda determinar la cuantía de la defraudación, la sanción pecuniaria será de 5 a 30 salarios mínimos.

Además, se impondrá la pena de prisión de 6 días a 2 años, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- En caso de reincidencia.
 - Cuando el monto de la defraudación fuere superior a RD\$ 3.356.942 dentro de un mismo período fiscal.
 - En el caso de los agentes de retención o percepción, si no acreditaran haber ingresado los importes correspondientes.
2. Elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos: sin perjuicio de las penas consistentes en el comiso de las mercancías, productos, vehículos y demás efectos utilizados en la comisión del delito, así como la clausura del local o establecimiento por un plazo no mayor de 2 meses, se impondrá a los infractores sanciones pecuniarias de 20 a 200 salarios mínimos o prisión de 6 días a 2 años o ambas penas a la vez, cuando a juicio del Juez la gravedad del caso lo requiera.
3. Fabricación y falsificación de especies o valores fiscales: este delito es sancionado en el artículo 243, con la pena de multa de 30 a 100 salarios mínimos.

12.2 Las excusas legales absolutorias

En la legislación de República Dominicana no existen excusas absolutorias que puedan ser aplicables a los delitos fiscales. Eventualmente es posible considerar la conducta del imputado con posterioridad a la infracción, caso en que se encuentra el pago del perjuicio o monto defraudado, como una circunstancia atenuante de la responsabilidad penal, con arreglo al artículo 222 del Código Tributario.

12.3 Prescripción del delito fiscal

12.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

Los delitos fiscales prescriben con arreglo a las normas establecidas en el Código Procesal Penal. En su artículo 45 establece que los delitos prescriben en un plazo igual al máximo de la pena privativa de libertad, con un límite máximo de 10 años y uno mínimo de 3. Respecto de los delitos sancionados con penas no privativas de libertad, señala que éstos prescriben en el plazo de 1 año.

12.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

El artículo 46 del Código Procesal Penal, establece que: *“Los plazos de prescripción se rigen por la pena principal prevista en la ley y comienzan a correr, para las infracciones consumadas, desde el día de la consumación; para las tentativas, desde el día en que se efectuó el último acto de ejecución y, para las infracciones continuas o de efectos permanentes, desde el día en que cesó su continuación o permanencia”.*

Se entiende generalizadamente que el plazo de prescripción de los delitos fiscales se cuenta a partir del momento en que la Administración Tributaria toma conocimiento del hecho delictivo.

12.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

1. Interrupción. Señala el artículo 47 del Código Procesal Penal que la prescripción se interrumpe por alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Presentación de la acusación.
 - b) El pronunciamiento de la sentencia, aunque sea revocable.
 - c) La rebeldía del imputado.

2. Suspensión. El cómputo de la prescripción se suspende:
 - a) Cuando en virtud de una disposición constitucional o legal la acción penal no puede ser promovida ni perseguida. Esta disposición no rige cuando el hecho no puede perseguirse por falta de instancia privada.
 - b) En las infracciones cometidas por funcionarios públicos en el ejercicio del cargo o con ocasión de él, mientras sigan desempeñando la función pública y no se les haya iniciado el proceso.
 - c) En las infracciones que constituyen atentados contra la Constitución y la libertad o relativas al sistema constitucional, cuando se rompa el orden institucional, hasta su restablecimiento.
 - d) Mientras dure en el extranjero el trámite de extradición.
 - e) Cuando se haya suspendido el ejercicio de la acción penal en virtud de un criterio de oportunidad, o cuando se haya dictado la suspensión condicional del procedimiento y mientras dure la suspensión.

Terminada la causa de suspensión, el plazo de prescripción continúa su curso.

12.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

Según se establece en el artículo 21 del Código Tributario, las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar estimaciones de oficio, prescriben en el plazo de 3 años. En idéntico plazo prescriben las acciones por violación de las normas del Código Tributario o de las leyes tributarias y de las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.

Los plazos de prescripción se cuentan desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar declaración jurada y pagar el impuesto, sin considerar la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración jurada, y en los impuestos que no requieran de la presentación de una declaración jurada, el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto.

13. Uruguay

13.1 Los tipos de delito fiscal

13.1.1 Normativa vigente

En la legislación uruguaya, los delitos fiscales se denominan en forma genérica delitos tributarios. Se encuentran regulados en el Código Tributario y en leyes especiales, apreciándose la existencia de dispersión normativa en la materia.

Esta regulación se aplica en todo el territorio uruguayo, y para la generalidad de los tributos establecidos en la legislación tributaria interna.

13.1.2 Delitos fiscales sancionados

Los tipos penales tributarios existentes en la legislación uruguaya son los siguientes:

1. Defraudación tributaria (art. 110 del Código Tributario).
2. Instigación pública a no pagar tributos (art. 111 del Código Tributario).
3. Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras (art. 83 de la Ley n° 18.083/2006).

13.1.3 Tipo objetivo en los delitos fiscales

En la legislación uruguaya sobre delitos fiscales, se tipifican las siguientes conductas:

1. Defraudación tributaria: sanciona a quien mediante fraude obtenga para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos. Para que este delito sea perseguido judicialmente, previa denuncia de la Administración Tributaria a través del

Director General de Rentas o del Jefe del organismo recaudador, debe concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La existencia de maniobras concertadas para evadir tributos.
 - b) Cuando el monto de lo defraudado sea superior al 50% del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio.
 - c) Cuando haya reincidencia o reiteración en el delito.
2. Instigación pública a no pagar tributos: sanciona a quien instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendentes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
3. Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras: sanciona todo acto colectivo tendente a obstaculizar el ejercicio de las funciones fiscalizadoras.

13.1.4 El tipo subjetivo en los delitos fiscales

Para la tipicidad de una conducta en virtud de las normas sobre delitos fiscales en Uruguay, se requiere la comisión por el imputado de una conducta a título doloso, ya sea con dolo directo o eventual, descartándose la posibilidad de la existencia de delitos fiscales culposos.

13.1.5 Régimen de penalidad en los delitos fiscales

La pena que la ley asigna a cada uno de los delitos fiscales es la siguiente:

1. Defraudación tributaria: se sanciona con la pena de 6 meses de prisión a 6 años de penitenciaría¹¹.
2. Instigación pública a no pagar tributos: contempla la pena de 6 meses de prisión a 6 meses de penitenciaría.
3. Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras: se sanciona con la pena de 6 meses de prisión a 3 años de penitenciaría.

13.2 Las excusas legales absolutorias

No existen excusas absolutorias en la legislación uruguaya sobre delitos fiscales. En cuanto a la regularización de la situación tributaria por el obligado tributario, constituye una circunstancia atenuante de la responsabilidad penal.

¹¹ La pena de penitenciaría puede durar de 2 a 30 años, mientras que la pena de prisión puede durar de 3 a 24 meses.

13.3 Prescripción del delito fiscal

13.3.1 Plazo de prescripción del delito fiscal

El plazo de prescripción del delito fiscal es de 10 años.

13.3.2 Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal

El cómputo de prescripción para el delito de defraudación comienza con la consumación del mismo. En caso de existir diversos hechos constitutivos del delito que sean presididos por un único y original propósito criminal, se configura un delito continuado, cuyo plazo comienza desde el día en que se ejecuta el último hecho o se realiza la última acción.

13.3.3 Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal

El curso del plazo de prescripción de los delitos fiscales se interrumpe por cualquier transgresión penal cometida en el país o fuera de él, con excepción de los delitos políticos, los delitos culpables y las faltas.

13.3.4 Plazos de prescripción en el ámbito administrativo

1. Del derecho al cobro de los tributos: prescribe en el plazo de 5 años, contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado. Respecto de los impuestos de carácter anual, que gravan ingresos o utilidades, se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico.

El plazo de prescripción se ampliará a 10 años, cuando el contribuyente o responsable que haya incurrido en defraudación no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones y, en los casos en que el tributo sea determinado por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.

2. Del derecho al cobro de las sanciones e intereses: tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo, salvo en el caso de las sanciones por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, en los que el plazo será siempre de 5 años.

Estos términos de prescripción se computarán, para las sanciones por contravención y por instigación pública, a partir de la terminación del año civil en que se cometieron las infracciones. En tanto, para los recargos e intereses, se cuentan desde la terminación del año civil en que se generaron.

14. Descripción y valoración del procedimiento de reforma legal de las normas sobre delito fiscal

Como ya se ha indicado en el apartado anterior, las normas que tipifican el delito fiscal en los 12 países analizados son de rango legal.

En algunos países como Colombia, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Paraguay, la regulación está incluida en el Código Penal.

En otros casos como Chile, México, República Dominicana o Uruguay, la regulación se encuentra en el Código Tributario. En los casos de Chile y Uruguay, además de la legislación del Código Tributario, debe tenerse en cuenta la legislación incluida en leyes especiales, como se ha señalado en el apartado anterior.

Por último, hay un tercer grupo de países en los que el delito fiscal se regula a través de una Ley Penal Tributaria especial. En este último grupo se encuentran Argentina, Brasil, y Perú.

14.1 Procedimiento de reforma complejo. Materia reservada a ley

Esta materia está reservada a Ley, y por tanto cualquier reforma normativa, ya sea relativa a las conductas sancionadas o a la descripción de las penas, debe aprobarse por el Poder Legislativo. Éste generalmente, está constituido por dos cámaras, el Congreso y el Senado, salvo en algún caso como Perú o Guatemala donde el poder legislativo es unicameral. El proceso suele ser generalmente largo y complicado, estando regulado en los textos constitucionales de los distintos países.

14.1.1 Caso de Chile

Como ejemplo de una reforma legislativa compleja, podemos hacer referencia al caso de Chile. En este país, la tramitación comprende las siguientes etapas:

1 - Presentación del proyecto de ley por el Presidente de la República o por cualquiera de los diputados o senadores, ante una de las Cámaras. La Cámara de acogida del proyecto se denomina Cámara de Origen, en tanto que la otra pasa a constituirse como Cámara Revisora.

2 - Primer trámite legislativo

Discusión general del proyecto de ley en la Cámara de Origen previa emisión de un informe por una Comisión, para su estudio y revisión. El objetivo de esta etapa es admitir o desechar en su totalidad el proyecto de ley, considerando sus ideas fundamentales, y acoger a discusión las indicaciones que se presenten sobre el proyecto, por el Presidente de la República, los ministros de Estado y los parlamentarios.

En caso de que no se hayan presentado indicaciones, el proyecto se entenderá aprobado sin necesidad de efectuar la siguiente discusión.

En cambio, si se aprueba el proyecto con indicaciones esto es, con cambios al texto original, es enviado nuevamente a la comisión para que ésta estudie los aspectos particulares indicados. Una vez que la comisión termina su labor, elabora un segundo informe a la Cámara, con el cual se procede a la discusión particular del proyecto, la cual tiene por objeto examinar en detalle cada disposición de la ley, resolviendo sobre las indicaciones que hayan sido presentadas. Una vez concluido el debate, se procede a votar el proyecto, para cuya aprobación se requiere un quórum de mayoría simple de los miembros presentes en la Cámara.

Al término de este primer trámite legislativo pueden presentarse tres situaciones posibles:

- Que el proyecto sea aprobado en su totalidad, caso en el que pasa inmediatamente a la Cámara Revisora (segundo trámite legislativo).
- Que el proyecto sea aprobado en general, pero habiendo introducido la Cámara de Origen cambios o adiciones. En este caso, el proyecto pasa a consideración de la Cámara Revisora con dichos cambios o adiciones incorporados.
- Que el proyecto sea desechado en su totalidad, caso en el que se acaba la tramitación, no pudiendo presentarse nuevamente dentro del plazo de un año.

3 - Segundo trámite Legislativo. Tramitación en la Cámara Revisora

Es similar a la apuntada para la Cámara de Origen. Primero se revisa el proyecto por la comisión respectiva, luego se produce la discusión general y finalmente la discusión particular.

La Cámara Revisora puede aprobar, modificar o rechazar el proyecto de ley proveniente de la Cámara de Origen.

Al término de este Segundo trámite legislativo, se pueden presentar las siguientes posibilidades:

- Que el proyecto de ley sea aprobado en su totalidad por ambas Cámaras, en cuyo caso es remitido al Presidente de la República, quien en el caso de aprobarlo, dispondrá su promulgación.
- Que el proyecto sea objeto de adiciones o enmiendas por parte de la Cámara Revisora. En este caso, se devuelve a la Cámara de Origen para la consideración de dichas modificaciones.
- Que el proyecto sea desechado en su totalidad por la Cámara Revisora, caso en el que el proyecto deberá ser sometido a una comisión mixta de ambas Cámaras, la cual tendrá como objetivo proponer una fórmula para resolver el desacuerdo existente.

4 - El proyecto de ley en comisiones mixtas

Como se ha indicado, se debe formar una comisión mixta cuando no se produce acuerdo entre las Cámaras. En tal caso, si se produce el acuerdo en la comisión mixta, el proyecto debe volver a ser considerado por ambas Cámaras, donde se requiere de la mayoría de los miembros presentes para ser aprobado.

5 - Sanción del proyecto

Una vez que el proyecto sea aprobado por ambas Cámaras, es enviado al Presidente de la República, para que éste señale si lo aprueba o lo rechaza. Si nada dice dentro del plazo de 30 días, contados desde que recibió el proyecto, se entiende que lo aprueba, procediéndose a su promulgación como ley de la República.

6 - Promulgación

Una vez que el proyecto es aprobado por el Presidente de la República, éste debe dictar un decreto llamado “decreto promulgatorio”, dentro del plazo de 10 días, en el cual se declara la existencia de la ley, dejando de ser un mero proyecto, y se ordena sea cumplida.

7 - Publicación

Dentro del plazo de 5 días desde que queda totalmente tramitado el decreto promulgatorio, el texto de la ley debe publicarse en el Diario Oficial, momento a partir del cual es obligatorio y se presume conocida por todos.

En definitiva, se trata de procedimientos complejos que retrasan mucho la tramitación de los proyectos de ley. Además, algunos países como Chile, El Salvador, Paraguay, o Perú, han subrayado como principal obstáculo para llevar a efecto una reforma en la normativa penal tributaria, la falta de consenso político. En el caso de Chile, en los últimos 20 años, las reformas en materia de delitos fiscales, se han llevado a cabo de forma exitosa, debido a que se trataba de materias donde existía un gran consenso político.

14.2 Procedimiento de reforma indelegable

En los doce países analizados, cualquier reforma en la regulación del delito fiscal debe llevarse a cabo por el poder legislativo, en virtud del principio de legalidad, siendo esta función indelegable, salvo en el caso de Perú.

14.2.1 Caso de Perú

Según se establece en la Constitución Política del Perú, el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, sobre la materia específica y por un plazo determinado.

Es el ejecutivo quien solicita al Congreso la delegación de facultades para legislar en materia penal tributaria. El Congreso somete la solicitud a las comisiones de economía y finanzas, constitución y justicia para que elaboren el dictamen. Elaborados los dictámenes, en mayoría o minoría, el Presidente del Congreso cita a sesión del Pleno o de la Comisión Permanente para su discusión y aprobación.

Aprobada la delegación se otorga un plazo legal para que se cumpla con aprobar la norma. Cumplido el plazo y aprobada la norma por delegación de facultades el ejecutivo remite la norma para su revisión por el Congreso.

15. Modificaciones legislativas más recientes en materia de delito fiscal

En seis de los doce países analizados, se han producido reformas legislativas recientes en materia de delito fiscal. Las más relevantes son las siguientes:

15.1 Argentina

A través de la Ley 25.874 de 2003 se incorporó al texto de la Ley Penal Tributaria de 1997, el artículo 15 que en su inciso c tipificó la asociación ilícita tributaria destinada a perseguir a las organizaciones delictivas conformadas por un grupo de tres o más personas que habitualmente esté destinado a cometer cualquiera de los delitos de la Ley Penal Tributaria.

Además, a través de la Ley 26.063, de 2005 se aumenta de 5.000 a 10.000 pesos el umbral a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social.

15.2 Chile

Se han producido cuatro reformas sustantivas en los últimos diez años:

1 - Ley n° 19.885/2003: esta ley introduce un nuevo n° 24 en el artículo 97 del Código Tributario, con el fin de tipificar una serie de conductas relacionadas con donaciones llevadas a cabo en forma fraudulenta. Se trata de delitos de escasa relevancia práctica.

2 - Ley n° 19.946/2004: esta norma introduce el tipo penal del artículo 97 n° 25 del Código Tributario, el que se encarga de sancionar delitos cometidos en Zonas Francas.

3 - Ley n° 20.052/2005: esta ley crea el tipo del artículo 97 n° 26 del Código Tributario, el que sanciona la venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular. Cabe mencionar que, si bien este tipo se ha introducido dentro de la legislación penal tributaria, en realidad se estableció con la finalidad de disminuir los robos de combustibles y su posterior comercialización ilícita.

4 - Ley n° 19.738/2001, “Ley de lucha contra la evasión”: ésta ha sido, sin duda, la reforma más importante, ya que introduce tipos penales de gran relevancia. Esta Ley tuvo por objeto efectuar diversas modificaciones en los cuerpos normativos tributarios, destinadas a entregar a la Administración tributaria mayores herramientas, con el objetivo de disminuir los índices de evasión y elusión tributaria. Entre las diversas reformas, se contempla la creación de tres tipos penales nuevos:

- a. Se sancionan como delito conductas constitutivas de actos preparatorios de evasión o fraude tributario, en el artículo 97 n° 4 inciso 5°, que castiga a quien maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, documentación tributaria falsa, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de alguno de los delitos que se tipifican en los incisos precedentes del mismo artículo 97 n° 4.
- b. Se crea en el artículo 97 el nuevo n° 22, el que incorpora una figura penal destinada a sancionar a quien maliciosamente utilice cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio de Impuestos Internos, con el objeto de defraudar al Fisco.
- c. Se crea un nuevo n° 23 en el mismo artículo 97, en el que se castiga a quien en forma maliciosa proporcione datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener documentación tributaria; así como también se sanciona en forma expresa a quien, previa concertación, facilite los medios con los que se lleva a cabo la incorporación maliciosa de datos o antecedentes falsos. Esta modificación es de suma importancia, pues precisamente tipifica algunas de las conductas delictivas de más frecuente ocurrencia, especialmente en lo que dice relación con el delito del artículo 97 n° 4 inciso 5°.

Por último cabe señalar, que en el ámbito procedimental, los juicios por delitos tributarios se someten a las reglas generales de todo procedimiento penal. En este sentido, si bien no existen reglas específicas en la materia que hayan sido instituidas recientemente, cabe mencionar que sí hubo una reforma general del procedimiento criminal, que entró en vigor en el territorio del país en forma diferida en distintas zonas geográficas, entre los años 2002 y 2005. Por lo tanto, actualmente los procesos judiciales por delitos fiscales son tramitados a través de un procedimiento judicial relativamente reciente.

15.3 El Salvador

La última reforma es del año 2004. En ella se modificaron los tipos penales, eliminando algunos e incorporando los vigentes actualmente. Además para algunas conductas se estableció como requisito previo para la denuncia la finalización del procedimiento administrativo, y para otras la necesidad de suspender el procedimiento administrativo antes de efectuar la denuncia.

15.4 México

El Código Fiscal de la Federación se reformó en diciembre de 2009, incluyendo como defraudación fiscal las siguientes modalidades:

- Comercializar los dispositivos de seguridad que se deben utilizar para adherir a los comprobantes fiscales. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados.
- Darle efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reúnan los requisitos correspondientes.
- Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos correspondientes.
- Fabricar, falsificar, reproducir, enajenar gratuita u onerosamente, distribuir, comercializar, transferir, transmitir, obtener, guardar, conservar, recibir en depósito, introducir a territorio nacional, sustraer, usar, ocultar, destruir, modificar, alterar, manipular o poseer dispositivos de seguridad, sin haberlos adquirido con los proveedores autorizados por el SAT.

15.5 Nicaragua

En julio de 2008 se reforma la Ley 641 por la que se aprueba el Código Penal de la República de Nicaragua. Se regula en su artículo 310 el delito de defraudaciones contables. A este delito pasan a formar parte algunas acciones antes consideradas delito de defraudación tributaria, como son: la acción de llevar doble contabilidad, destruir u ocultar total o parcialmente libros de contabilidad o sustituir o alterar páginas foliadas de los libros de contabilidad.

15.6 Uruguay

La última reforma en esta materia se realiza a través de la Ley 18.083 de Reforma Tributaria de diciembre de 2006, donde se regula un nuevo delito en su artículo 83: la obstaculización al ejercicio de funciones fiscalizadoras. En el mismo se indica que *“cuando en el curso de las actuaciones el contralor a que se refiere la ley, se verificasen actos colectivos tendentes a obstaculizar el ejercicio de funciones fiscalizadoras, se configurará respecto a los responsables de los mismos, el ilícito previsto en el artículo 111 del Código Tributario”*. En este artículo se regula la instigación pública a no pagar impuestos.

16. Reformas legislativas en curso

16.1 Relevancia del delito fiscal

La evolución del entorno socio-económico, la globalización de la economía, la mejora de las comunicaciones, entre otros factores, favorece la comisión de delitos fiscales y dificulta su descubrimiento e investigación. A esta circunstancia se une la situación de crisis económica que estamos padeciendo, donde el Estado requiere más recursos para financiar las políticas de gasto público.

Es por ello que algunas Administraciones Tributarias están realizando un esfuerzo normativo, tanto sustantivo como procedimental, para tratar de ser eficaces en la lucha contra la evasión y lograrlo de la forma más eficiente posible.

En el cuestionario realizado, se ha solicitado que se señale el nivel de prioridad que le dan los poderes públicos a la normativa sustantiva y procedimental del delito en su país. Se indican a continuación los niveles de prioridad señalados:

- Nivel prioridad muy alto: Nicaragua.
- Nivel prioridad alto: Argentina.
- Nivel prioridad normal: Brasil, Chile, Colombia, Guatemala y Uruguay.
- Nivel prioridad bajo: El Salvador.

Hay tres países que distinguen el nivel de prioridad según se trate de normativa sustantiva o procedimental. Paraguay ha señalado un nivel de prioridad alto para la normativa sustantiva, y normal para la normativa procedimental. Perú y República Dominicana, por el contrario han señalado un nivel de prioridad normal para la normativa sustantiva y alto para la normativa procedimental. Por último, México ha señalado un nivel de prioridad muy alto para la normativa sustantiva y normal para la normativa procedimental.

También se pregunta en el cuestionario si el tema del delito fiscal actualmente, preocupa o no a los poderes públicos y a la Administración Tributaria.

De los doce encuestados hay cinco países, que indican que existe una creciente preocupación por el tema. Son Argentina, Guatemala, Colombia, México, Perú y República Dominicana. Estos tres últimos, han especificado que esta creciente preocupación se da sobre todo en el ámbito de la Administración Tributaria. En el caso de Guatemala, la preocupación se centra en los delitos de contrabando y de defraudación aduanera.

En los otros 6 países, aunque exista preocupación por el incremento de la evasión tributaria, el delito fiscal no es algo que preocupe especialmente a los poderes públicos.

16.2 Reformas en curso

En este contexto, los países que actualmente tienen reformas normativas en curso en materia de delito fiscal son los siguientes:

16.2.1 Argentina

Con fecha 17 de marzo del año 2010 el Poder Ejecutivo Nacional procedió a elevar a la Honorable Cámara de Diputados de la Nación un proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria nº24.769.

A través de la misma se pretenden realizar las siguientes modificaciones:

- Aumento de los montos fijados como condiciones objetivas de punibilidad.
- Sancionar la evasión de los tributos locales.
- Establecer un tipo penal específico que contemple la modificación o adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el Fisco Nacional.
- Eliminar el agravante por la cuantía evadida.
- Incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, incorporando una causal absoluta, dejando exento de responsabilidad penal al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

16.2.2 Chile

Sólo existe un proyecto de ley en actual tramitación que incide en materia de delitos fiscales. Éste tiene por objeto instituir que cualquier persona pueda ejercer acción penal por delitos tributarios. Al respecto, cabe tener presente que en el régimen vigente, el único que puede ejercer dicha acción penal es el Director del Servicio de Impuestos Internos.

En todo caso, este proyecto de ley desde su presentación en el año 2005, se encuentra en primer trámite constitucional, teniendo escasas probabilidades de ser aprobado.

16.2.3 Perú

Se pretende modificar los tipos penales derogando algunos de los existentes incorporando otros distintos.

CAPÍTULO II

Aspectos procesales del régimen de delitos fiscales

1. Introducción

En este capítulo se analizan los principales aspectos procesales del régimen de delitos fiscales existente en América Latina. Para ello se han incorporado, no solo las normas referentes a los procedimientos judiciales, sino también aquellas que se refieren al rol de la Administración en relación con los procesos sobre delitos fiscales.

El examen de estos aspectos es de gran relevancia, ya que se estudia la forma en que se llevan a cabo los juicios sobre delitos fiscales en la praxis interna de cada uno de los países analizados. Asimismo, se expone la manera en que interviene la Administración Tributaria en dichos procedimientos.

Las diferencias existentes entre los distintos ordenamientos jurídicos pueden servir como punto de partida para analizar en un futuro las ventajas e inconvenientes de los diferentes sistemas, tratando de mejorar el procedimiento en cada una de las legislaciones.

En diez de los doce países analizados, la denuncia del delito fiscal por parte de la Administración Tributaria es obligatoria. Sin embargo, en el caso de Chile y Uruguay se trata de una facultad discrecional que radica de forma exclusiva en la Administración Tributaria.

Una vez presentada la denuncia del delito fiscal, nos encontramos ordenamientos jurídicos en los que el ámbito penal es independiente del ámbito administrativo, de forma que la denuncia no produce efecto alguno en el procedimiento administrativo. Tal es el caso de Brasil, Colombia, México, Perú y República Dominicana. En el resto de los casos la denuncia penal sí puede producir distintos efectos en el ámbito administrativo, como la interrupción de la prescripción o la suspensión del procedimiento.

En cuanto a la existencia de cuestiones prejudiciales en el procedimiento, en algunos países como México, Chile o Colombia no es necesario que exista una liquidación administrativa para proceder a la denuncia penal, aunque sí lo es en otros casos como en Brasil o Guatemala. Ahora bien, la regulación que más llama la atención en este aspecto, es la de El Salvador, ya que en unos casos debe agotarse la vía administrativa antes de proceder a la vía judicial penal y en otros casos no es necesario.

La posibilidad de sancionar unos mismos hechos en vía penal y en vía administrativa se da en la mayoría de los países estudiados. El principio *non bis in idem* solo se cumple en Chile, Colombia y Paraguay donde no procede la sanción administrativa, si ya existe sanción en vía penal. En Colombia y en El Salvador se considera que aunque se sancionen unos mismos hechos en ambos ámbitos, se cumple el principio *non bis*

in ídem porque los hechos son apreciados desde perspectivas distintas y son castigados por autoridades de distinto orden.

Se analiza también en este capítulo la intervención de la Administración Tributaria a lo largo del procedimiento penal, su actividad probatoria y su actuación una vez dictada sentencia.

Los delitos fiscales son conocidos por los Tribunales Penales generales, no existiendo especialización de éstos para el conocimiento de esta materia. Hay dos excepciones a esta regla general: Uruguay, y solo en primera instancia, donde conocen de este tipo de delitos los Juzgados Letrados de Primera Instancia, y Argentina, que desde el año 2003 cuenta con tres Juzgados con competencia exclusiva en materia penal tributaria, aunque con jurisdicción solo en la Capital Federal de la República.

Por último, se analiza en este capítulo la posibilidad que tienen los particulares de denunciar las irregularidades cometidas por otros contribuyentes, que pueden ser o no constitutivas de un delito fiscal. Entre otras cuestiones, se expone la normativa vigente en cada país, los requisitos que deben cumplirse para presentar una denuncia y el procedimiento que sigue la Administración Tributaria para su tramitación. La situación varía mucho de unos países a otros. En algunos apenas existe regulación en esta materia, mientras que en otros, la regulación es tan exhaustiva que se distinguen dos procedimientos para su tramitación, en función de que exista o no derecho a recompensa por los hechos denunciados.

Situación de cada país en relación con los aspectos procedimentales de los delitos fiscales

A continuación se exponen los aspectos esenciales de la legislación procesal sobre delitos fiscales en los países de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, El Salvador, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

2. Argentina

2.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

2.1.1 Normativa vigente

Los aspectos relacionados con los procedimientos administrativo y penal se encuentran regulados en la Ley n° 24.769, de 1997, sobre régimen penal tributario. En ella, básicamente se regula la denuncia del delito fiscal por parte de la Administración. Los aspectos propiamente procesales penales, y la substanciación de los juicios, se rigen por la legislación común.

2.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley n° 24.769, para determinar el momento en que la Administración Tributaria puede formular la denuncia del delito fiscal, debemos distinguir si en el caso respectivo corresponde o no la determinación administrativa de la deuda.

Si corresponde la determinación administrativa de la deuda, la denuncia será formulada por la Administración una vez que se haya dictado la determinación de oficio de la deuda tributaria, aún cuando dicho acto administrativo haya sido recurrido.

En caso contrario, la Administración debe formular la denuncia de inmediato, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos casos, aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los mínimos de punibilidad que establece la ley, la Administración Tributaria no formulará denuncia penal si de las circunstancias del hecho se deriva manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. Dicha decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante resolución fundada y previo dictamen del servicio jurídico de la Administración, por los funcionarios a quienes se hubiere asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto (art. 19, Ley n° 24.769).

2.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

Cabe señalar que la interposición de la denuncia no genera la suspensión de los plazos de prescripción para la determinación de los tributos.

Por su parte, en relación con las sanciones, a partir de la interposición de la denuncia, y durante su tramitación, cesa la posibilidad de aplicarlas por la Administración (art. 20, Ley n° 24.769), suspendiéndose la prescripción respecto de las mismas, desde el momento en que se formule la denuncia, hasta transcurridos 180 días desde que se encuentre firme la sentencia judicial (art. 65 letra d) de la Ley n° 11.683 de Procedimiento Tributario). Una vez que la sentencia penal dictada se encuentre firme, la Administración Tributaria aplicará las sanciones que correspondan, sin que pueda alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

2.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

Respecto de los delitos fiscales existe la prejudicialidad administrativa, en los términos que establece el artículo 18 de la Ley n° 24.769, norma en la que se impone, previo a la denuncia penal, en los casos en que corresponda, la determinación de oficio de la deuda tributaria. No obstante, esta prejudicialidad es relativa, puesto que no se requiere que dicha determinación se encuentre firme. Al respecto, el artículo 20 de la

misma ley dispone que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendentes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria.

2.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

Respecto de los procesos penales por delitos fiscales, cabe señalar que en virtud de la Ley n° 25.292 de Fuero Penal Tributario se crearon tres Juzgados con competencia exclusiva en materia penal tributaria, los cuales ejercen jurisdicción sólo en la Capital Federal de la República. Dichos tribunales comenzaron a funcionar en el año 2003. En lo que respecta al resto del país, los procesos penales por delitos fiscales son conocidos por los juzgados federales con competencia en los delitos cometidos en violación a las leyes nacionales, como pueden ser por ejemplo, aquellos que ofendan la soberanía y seguridad de la Nación, el narcotráfico o el contrabando.

En cuanto a las instancias superiores, en la Capital Federal también existen tribunales especializados (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y Tribunal Oral). En el resto del país, en las instancias superiores los delitos fiscales son conocidos por las Cámaras Federales Criminales y Correccionales con competencia territorial en cada provincia.

Finalmente, todas las impugnaciones que se produzcan a los fallos dictados por los tribunales superiores, tanto de la Capital Federal como del resto del país, son conocidas por la Cámara Nacional de Casación Penal.

2.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Además de intervenir en el procedimiento judicial por delitos fiscales, interponiendo la denuncia que le da inicio, la Administración Tributaria argentina posee importantes atribuciones con la finalidad de participar en los procedimientos que ya se han iniciado.

a. Intervención en caso de denuncia penal formulada por un tercero

En la legislación argentina, los particulares pueden formular denuncias por delitos fiscales en forma directa ante los tribunales de justicia. En tal caso, según señala el artículo 18, inciso 3°, de la Ley n° 24.769, el juez remitirá los antecedentes a la Administración Tributaria, a fin que ésta inmediateamente de inicio al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. Dicho organismo, para dictar la correspondiente acta de determinación de la deuda, tendrá un plazo de 90 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado del mismo.

b. Intervención en caso de ser necesario el resguardo de elementos de juicio relacionados con delitos fiscales

Señala el artículo 21 de la Ley n°24.769, que cuando la Administración Tributaria tomare conocimiento de que existen motivos para presumir que en algún lugar se encuentran elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de algún delito fiscal, podrá solicitar al juez penal competente que disponga de las medidas de urgencia y que emita toda autorización que fuere necesaria, a los efectos de la

obtención y resguardo de ellos. Las diligencias a que haya lugar, deberán ser encomendadas a la propia Administración Tributaria, la que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

c. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

Si bien no es un aspecto expresamente reglamentado en la Ley Penal Tributaria, en la práctica es frecuente que los tribunales que conocen de juicios por delitos fiscales, soliciten la colaboración de funcionarios de la Administración Tributaria a fin de instruir los expedientes judiciales, por el conocimiento técnico específico que éstos poseen.

A su vez, el juez puede disponer la actuación de peritos en el juicio, en cuyo caso suele solicitar la colaboración del Cuerpo de Peritos de la Corte Suprema de la Nación. Asimismo, cuando en el expediente se ordene la realización de una pericia contable, en los casos en que la Administración intervenga como querellante, propondrá como perito de parte a un agente perteneciente al organismo.

d. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley nº 24.769, la declaración de hechos contenida en la sentencia penal determina los límites para aplicar la sanción administrativa por la Administración Tributaria. No obstante, respecto de la figura de omisión en el pago de impuestos del artículo 45 de la Ley nº 11.683, la jurisprudencia ha reconocido la facultad de la Administración Tributaria para imponer multas, aún cuando exista una declaración judicial previa sobre los hechos, para lo cual se requiere que en ambos casos exista un estándar valorativo diverso del elemento subjetivo, en términos tales que la declaración judicial recaiga sobre una conducta dolosa y la de la Administración sobre una culposa.

2.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

Este principio se basa en un principio superior, que es el de seguridad jurídica, que impide que alguien pueda estar indefinidamente sujeto a persecuciones litigiosas, cuando ya ha sido condenado y cumplido su condena o ya fue absuelto. Es una resultante del principio de cosa juzgada, que hace que las sentencias definitivas ya no puedan ser revisadas ni intentarse otra vez la materia del litigio. Para que el “non bis in ídem” pueda invocarse debe existir identidad de sujetos, de objeto y de causa.

En el caso de Argentina, no rige este principio, ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, la imposición de sanciones en sede penal, no impide la aplicación de aquellas de naturaleza administrativa. Esta regla debe ser aplicada eso sí, atendiendo a la limitación impuesta por el artículo 20, conforme al cual la Administración se debe abstener de aplicar las sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. De esta forma, una vez que se encuentre firme la sentencia penal, la autoridad administrativa podrá aplicar las sanciones que correspondan al caso, sin alterar en modo alguno las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

3. Brasil

3.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

3.1.1 Normativa vigente

En Brasil diversas normas regulan los distintos aspectos relacionados con el inicio del procedimiento por delitos fiscales. Entre las más relevantes, se encuentran el Decreto 2.730/98 donde se regula la denuncia de los delitos fiscales al Ministerio Fiscal y la Ley 9.430/96 de ajuste tributario.

3.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En el caso de que, durante una auditoría desarrollada por la Administración Tributaria, se detecten hechos que configuren un delito contra el ordenamiento tributario, es obligatorio poner los antecedentes en conocimiento del Ministerio Público Federal, que es el órgano titular de la acción penal. Dicha comunicación se efectúa a través de una denuncia, la cual posee un procedimiento formalizado, regulado específicamente en el Decreto 2.730/98 y en el Reglamento RFB 665/2008. La denuncia fiscal se formula ante la Oficina del Ministerio Público Federal después de adoptada la decisión administrativa definitiva.

3.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La denuncia de los hechos delictivos por la Administración Tributaria al Ministerio Público Federal no produce efectos en el ámbito administrativo, en relación con los procedimientos que aquella efectúe a fin de materializar el cobro de una deuda tributaria.

En cuanto a su relación con el procedimiento penal mismo, la presentación de la denuncia sí interrumpe el término de prescripción de la acción penal.

3.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

Respecto de la existencia de cuestiones prejudiciales administrativas en el procedimiento penal por delitos fiscales que rige en la legislación brasileña, cabe señalar que conforme al art. 83 de la Ley 9.430/96 *A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.*

En consecuencia, la denuncia fiscal para fines penales sólo puede ser dirigida por la Administración al Ministerio Público Federal, después de finalizado el procedimiento administrativo en que se establezca que el contribuyente infractor adeuda impuestos al Fisco.

3.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

No existen en Brasil tribunales especializados en materia penal tributaria. Por lo tanto, los procesos judiciales referidos a ellos son juzgados por los tribunales de competencia común, esto es, en primera instancia por los tribunales penales federales, y en las instancias superiores por las Cortes de Justicia.

3.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

A continuación se observa de qué forma la Administración Tributaria brasileña interviene en los procedimientos judiciales por delitos fiscales.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

Aunque los funcionarios de la Administración Tributaria no intervengan como peritos en los juicios penales por delitos fiscales, sí pueden intervenir declarando como testigos, en razón de las actuaciones que hayan realizado en los procedimientos administrativos relacionados con el caso, que consten en las denuncias que hayan sido dirigidas al Ministerio Público Federal.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Las instancias administrativa y judicial penal son autónomas. Por ello, la resolución contenida en la sentencia penal, sea absolutoria o condenatoria, por regla general, no genera consecuencias para la Administración Tributaria.

3.1.7 Vigencia del principio *non bis in idem*

En el ordenamiento jurídico brasileño existe independencia entre el ámbito administrativo y el penal. En consecuencia, un mismo hecho puede ser constitutivo de infracción administrativa y penal al mismo tiempo.

Sin embargo, cabe mencionar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 9.249/95, tratándose de contribuyentes que sean personas jurídicas, si antes de recibir la denuncia penal, el contribuyente regulariza la situación tributaria, la acción penal se extingue, no pudiendo iniciarse por tanto un procedimiento penal por esos mismos hechos.

4. Chile

4.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

4.1.1 Normativa vigente

En la materia inciden normas específicas contenidas en el Código Tributario, principalmente los arts. 161 a 164, además de las reglas generales sobre inicio del procedimiento penal que se establecen en el Código Procesal Penal.

4.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En Chile el delito fiscal es un delito de acción penal privada, recayendo la titularidad de dicha acción en forma exclusiva en el Servicio de Impuestos Internos. De esta manera, la única posibilidad de inicio de un procedimiento judicial por delitos fiscales radica en la formulación de una denuncia por parte de la Administración Tributaria.

En relación con ello, debemos considerar que en Chile las infracciones a la normativa tributaria pueden ser de 3 clases, de acuerdo a la naturaleza de la sanción que prevea la ley respecto de ellas: contravenciones, delitos y mixtas. Estamos en presencia de una contravención en todas aquellas situaciones en que la ley no contempla una sanción penal privativa o restrictiva de libertad. En este caso, se inicia un procedimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero, a quien corresponderá imponer la multa respectiva, en un procedimiento en que el infractor tiene a su disposición diversos mecanismos de defensa. En el segundo caso, esto es en el de las figuras que son constitutivas de delito, hipótesis en que se encuentran únicamente los tipos del artículo 97 n° 24 del Código Tributario, se deben colocar los antecedentes a disposición del Director del Servicio de Impuestos Internos, a fin que éste decida si ejerce la acción penal o se archiva el caso. Sin embargo, los casos de mayor interés se presentan respecto de las figuras mixtas, esto es, aquellas en que la ley prevé para un mismo hecho una sanción pecuniaria (multa) y otra privativa o restrictiva de libertad (presidio, reclusión o relegación). En este caso, una vez establecido en virtud de una recopilación de antecedentes,¹² que existen irregularidades tributarias, éstas deben ser puestas en conocimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos, a fin de que éste decida si ejerce la acción penal o si remite los antecedentes a la Dirección Regional competente, la que deberá perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria que corresponda a través de la vía contravencional, conforme a lo dispuesto en el artículo 162 inciso 3° del Código Tributario.

4.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La presentación de denuncia o querrela por delitos fiscales produce los siguientes efectos en el ámbito administrativo:

1. La Administración Tributaria deja de ser competente para perseguir la imposición de sanciones pecuniarias (multas) por las mismas infracciones que han sido materia de la acción penal (art. 162 inciso 4° del Código Tributario).
2. En cambio, no afecta la determinación y cobro de los impuestos adeudados que debe efectuar la Administración Tributaria (art. 105 inciso final del Código Tributario).

4.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En Chile no existe la prejudicialidad administrativa, en cuanto requisito habilitante para el enjuiciamiento penal. Si bien, como se ha indicado, el Servicio de Impuestos Internos efectúa una indagación administrativa de los antecedentes, previo a que el Director de este organismo adopte la decisión de deducir querrela o

¹² Indagación y evaluación que en sede administrativa efectúa el Servicio de Impuestos Internos, a fin de determinar la existencia de delitos fiscales.

denuncia penal, dicha recopilación de antecedentes en ningún caso es requisito habilitante para ejercer la acción penal. Esto se explica, teniendo presente que los delitos fiscales en Chile no contemplan al perjuicio fiscal como un elemento del tipo objetivo, razón por la que, en definitiva, no es necesaria la existencia de una liquidación previa de la deuda tributaria, como sí ocurre en otros ordenamientos jurídicos.

4.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

En Chile, en materia penal, no existen tribunales especializados en temas tributarios. En consecuencia, los juicios por delitos fiscales son conocidos por los tribunales comunes, en todas sus instancias.

En cambio, en materia contravencional y en asuntos civiles tributarios sí existen tribunales especializados. Al respecto, cabe mencionar que actualmente se encuentra en pleno proceso de entrada en vigor gradual la Ley n° 20.322, que creó los llamados Tribunales Tributarios y Aduaneros, encargados de conocer la generalidad de los conflictos que se produzcan en materias tributarias y aduaneras. Asimismo, esta ley contempla la creación de salas especializadas en materias tributarias en las Cortes de Apelaciones de las Regiones con mayor índice de conflictos tributarios, las que se encargarán específicamente de conocer de las apelaciones que se interpongan en contra de los fallos dictados por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

4.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Ya señalamos que a la Administración Tributaria le corresponde un rol muy importante en el inicio de los procedimientos judiciales penales por delitos fiscales, por cuanto no se puede iniciar uno de ellos sin que exista una querrela o denuncia presentada por el Servicio de Impuestos Internos. Además de ello, le corresponde un rol fundamental durante todo el desarrollo del proceso penal, una vez que éste se ha iniciado.

a. Intervención en caso de que el Ministerio Público tome conocimiento de antecedentes eventualmente constitutivos de delito fiscal

Si el Ministerio Público, durante la investigación de un delito común, detecta indicios o antecedentes eventualmente constitutivos de delito fiscal, debe abstenerse de efectuar cualquier diligencia de investigación al respecto, colocando todos los antecedentes en conocimiento inmediato de la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 162 inciso 6° del Código Tributario. El Ministerio Público podrá investigar esos hechos y formalizar a los responsables, únicamente después de que el Servicio de Impuestos Internos ejerza la acción penal mediante denuncia o querrela, en virtud de la norma establecida en el inciso primero del mismo artículo. En caso de que el Ministerio Público negare a la Administración Tributaria el acceso a los antecedentes que tuviere en su poder, y que tengan relación con delitos fiscales, ésta puede reclamar ante el juez de garantía correspondiente, a fin que éste ordene al Ministerio Público la entrega de dichos antecedentes.¹³

¹³ Los jueces de garantía tienen por objeto resolver las cuestiones que les sean sometidas a su conocimiento durante la fase de investigación de un proceso penal, particularmente aquellas referidas a la cautela de los derechos y garantías de las personas y la preparación del juicio oral. Además, conocen y fallan ciertos procedimientos especiales, cuando se sigan por delitos menos graves.

b. Intervención durante el proceso

Durante el curso del proceso, después que éste se ha iniciado mediante la interposición de querrela, señala el artículo 162 inciso 2° del Código Tributario que la Administración Tributaria puede intervenir en él ejerciendo todos los derechos que la ley confiere a las víctimas de delitos.

Los derechos de víctima que pueden ser ejercidos por la Administración Tributaria cuando actúe en calidad de querellante, de conformidad con lo establecido en el artículo 109 del Código Procesal Penal, son los siguientes:

1. Solicitar medidas de protección, cuando exista riesgo para alguno de los integrantes de la institución.
2. Ser oída, si lo solicitare, por el fiscal antes de que éste pidiera o se resolviera la suspensión del procedimiento o su terminación anticipada.
3. Ser oída, si lo solicitare, por el tribunal antes de pronunciarse acerca del sobreseimiento temporal o definitivo u otra resolución que pusiere término a la causa.
4. Impugnar el sobreseimiento temporal o definitivo o la sentencia absolutoria.

c. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 314 del Código Procesal Penal, es posible decretar la realización de pericias en cualquier caso en que para apreciar algún hecho o circunstancia relevante para la causa fueren necesarios o convenientes conocimientos especiales de una ciencia, arte u oficio. Dicha diligencia probatoria debe ser ordenada por el Ministerio Público durante el proceso, cuando lo estime necesario.

De igual forma, cualquiera de las partes en un juicio penal por delitos fiscales puede presentar informes periciales. En este caso, para que la prueba pericial sea admitida en el proceso, será necesario que el perito que elaboró el informe comparezca a declarar en el juicio oral.

En efecto, la casi totalidad de los casos en que el Servicio de Impuestos Internos de Chile deduce querrela o denuncia, ésta se acompaña de un informe pericial suscrito por funcionarios fiscalizadores de la Administración Tributaria, en el que se detallan las operaciones llevadas a cabo durante la recopilación de antecedentes y se consignan las conclusiones a que llegan dichos funcionarios fiscalizadores, apreciadas en virtud de su ciencia y conocimiento. Con posterioridad, si el proceso llega a etapa de juicio oral, los peritos del Servicio de Impuestos Internos que suscribieron el informe presentado deberán comparecer en la audiencia de juicio oral, a fin de exponer el contenido de la pericia y contestar las preguntas que les sean formuladas.

Por último, cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos colabora además elaborando los informes periciales que sean solicitados por el Ministerio Público en los juicios que se sigan por delitos distintos de los

tributarios, cuando sea necesario efectuar auditorías, especialmente en casos complejos como blanqueo de capitales, delitos societarios, concursos fraudulentos, etc.

d. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Una vez que concluye el procedimiento penal por sentencia firme, todo lo relativo a la ejecución de dicha sentencia se entrega en forma exclusiva al tribunal que la haya dictado. En consecuencia, si se trata de una sentencia condenatoria, dicho tribunal deberá encargarse de hacer cumplir la pena impuesta. Si la sentencia es absolutoria el tribunal llevará a cabo todas las diligencias para hacer cumplir lo resuelto.

En cuanto a las actuaciones propiamente tributarias, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 105 inciso final y 162 inciso 5°, ambos del Código Tributario, el procedimiento de cobro de los impuestos adeudados se efectúa en un procedimiento de naturaleza civil-tributaria, completamente autónomo respecto del proceso criminal, por lo que la sentencia definitiva que se dicte en este último no producirá efecto alguno en el primero.

4.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

El principio *non bis in ídem* recibe expresa aplicación en el Código Tributario chileno, cuando señala en su artículo 105 inciso 3° que en aquellos casos en que una infracción se encuentre afecta a sanción privativa de libertad o a ésta y a sanción pecuniaria, la aplicación de ambas debe ser efectuada por los tribunales con competencia en lo penal.

Adicionalmente, conforme al artículo 162 inciso 4° del mismo cuerpo normativo, la circunstancia de haberse iniciado un procedimiento en vía contravencional, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena privativa de libertad, se interponga querrela o denuncia. En tal caso, la Administración Tributaria (o los Tribunales Tributarios y Aduaneros), se debe declarar incompetente para seguir conociendo el asunto, en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o efectuado la denuncia.

5. Colombia

5.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

5.1.1 Normativa vigente

Rigen en la materia las reglas generales sobre procedimiento penal que se contienen en el Código de Procedimiento Penal, Ley n° 906/2004.

5.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En Colombia, la Administración Tributaria, representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), tiene la competencia para la formulación de denuncias por la presunta comisión de conductas punibles en materia tributaria, aduanera y cambiara. Además, colabora activamente con las autoridades judiciales en la generación y desarrollo de los procedimientos judiciales por delitos fiscales.

En este sentido, cabe mencionar que la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, en desarrollo de las funciones de su competencia, estableció mecanismos para la formulación de las denuncias penales.

5.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La presentación de denuncia por delitos fiscales no genera consecuencias en vía administrativa, por cuanto ambas vías son completamente independientes. De esta forma, la denuncia penal no interrumpe los términos de prescripción en el procedimiento administrativo.

5.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

Como ya se ha indicado, y como ha reconocido la jurisprudencia, la vía judicial para perseguir delitos fiscales es independiente de la vía administrativa. En consecuencia, la medida de la ejecución coactiva de la obligación tributaria no excluye el ejercicio de la acción penal. Esto es así, por cuanto la constitución en parte civil o la intervención como víctima en el proceso penal lo que pretende es el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados por la conducta punible, mas no el cobro de unas obligaciones tributarias o deudas fiscales surgidas de la potestad impositiva del Estado.

En consecuencia, no existe en la legislación colombiana la prejudicialidad administrativa como condición previa al ejercicio de la acción penal por delitos fiscales.

5.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

En Colombia, los procesos por delitos fiscales son conocidos por tribunales penales de competencia común, en todas las instancias (Jueces Penales, Tribunales Superiores del Distrito Judicial y Corte Suprema de Justicia).

5.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Además de intervenir en el inicio de los procedimientos judiciales, a través de la interposición de las respectivas denuncias, la Administración Tributaria colombiana desarrolla importantes funciones en el marco de los procesos judiciales por delitos fiscales.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

La Administración Tributaria posee un importante papel como colaborador pericial en los procesos por delitos fiscales. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, a

propósito de regular los informes técnicos y peritaciones de entidades y dependencias oficiales, señala que los jueces podrán solicitar peritaciones que versen sobre materias propias de las actividades de aquéllas, para lo cual el Director de las mismas deberá designar al funcionario o funcionarios que deban rendir el dictamen. En cumplimiento de ello, mediante la Resolución n° 443, del 25 de enero de 2009, el Director de la DIAN efectuó la delegación de las funciones periciales en funcionarios de su dependencia.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

En cuanto al procedimiento a seguir por la Administración Tributaria en caso de que la sentencia dictada sea condenatoria, la unidad encargada de la tramitación del proceso, deberá remitir a la División de Gestión de Cobranzas de las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas, copia de todas las sentencias con pago de perjuicios, junto con la respectiva constancia de ejecutoria, informándole del plazo establecido por el juez para el pago de los mismos, y realizar el seguimiento debido de los pagos, con el fin de establecer si la persona penalmente responsable ha cumplido con la obligación de reparar los daños causados con la infracción penal.

Si la sentencia sea absolutoria, la Administración, en el rol de litigante en el proceso que le corresponde, debe interponer los recursos judiciales que procedan en defensa de los intereses fiscales, si hubiere lugar a ello.

5.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

El artículo 8 del Código Penal aprobado por la Ley n° 599 del año 2000, regula la *Prohibición de doble incriminación*, indicando que a nadie se le podrá imputar más de una vez la misma conducta punible, cualquiera sea la denominación jurídica que se le dé o haya dado, salvo lo establecido en los instrumentos internacionales.

Este principio *non bis in ídem* se hace extensivo al derecho sancionatorio, pero su prohibición no acarrea la imposibilidad de que unos mismos hechos sean castigados por autoridades de distinto orden, así como tampoco que esos hechos sean apreciados desde perspectivas diversas.

6. El Salvador

6.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

6.1.1 Normativa vigente

En El Salvador la regulación del procedimiento judicial penal por delito fiscal se encuentra dispersa en diversos cuerpos normativos, principalmente en el Código Procesal Penal, el Código Tributario y el Código Penal.

6.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

Desde el punto de vista procedimental, el ordenamiento jurídico de El Salvador presenta una peculiaridad respecto del resto de los países analizados, ya que dependiendo del tipo objetivo del delito, deberá o no agotarse la vía administrativa con carácter previo a la vía judicial. La regulación la encontramos en los artículos 251-A del Código Penal y 23, inciso 3°, del Código Tributario.

Por lo tanto, para denunciar algunas conductas constitutivas de delito de defraudación al Fisco, con carácter previo a efectuar la denuncia a la Fiscalía General de la República, es requisito indispensable agotar la vía administrativa. Sin embargo, para otras figuras delictivas, este requisito no es necesario, de tal forma que cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República. Dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización. El aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración Tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, y la indicación de los documentos falsos, según cuál sea el delito que se suscite.

Una vez recibida la denuncia, la Fiscalía General de la República, procederá a investigar y luego a efectuar el requerimiento fiscal pertinente en sede judicial, acto con el que se da inicio al proceso penal.

6.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

En los casos en que se requiere el agotamiento previo de la vía administrativa, no se produce ninguna consecuencia, puesto que el procedimiento administrativo ya ha concluido cuando se presenta la denuncia. En caso contrario, se suspenderá el procedimiento administrativo, se elaborará el informe de auditoría correspondiente y se procederá a realizar la denuncia. En consecuencia, la etapa de audiencia y apertura a pruebas, así como la liquidación de oficio del impuesto no son realizadas por la Administración Tributaria, sino por el juez de la causa, de conformidad con lo establecido en los artículos 183 inciso final y 186 del inciso final del Código Tributario, en relación con lo establecido en el artículo 251-A del Código Penal.

En estos casos, se suspenderá la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control que le competen a la Administración Tributaria, desde la fecha en que se presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República, y se reanudará el día en que la Administración Tributaria reciba la notificación del fallo judicial, en que se establezca que el monto defraudado es inferior a los montos que el Código Penal exige para la configuración de los delitos de defraudación al Fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, de conformidad con lo establecido en los artículos 175 inciso 2° del Código Tributario y 251-A del Código Penal.

6.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En la legislación salvadoreña la prejudicialidad administrativa posee un alcance totalmente distinto del que posee en el resto de los ordenamientos jurídicos analizados. En efecto, en la normativa penal de El Salvador se encuentran estipuladas algunas conductas, donde antes de acudir a la vía penal, es necesario agotar la vía administrativa, dándose así la prejudicialidad administrativa. En el resto de los casos, no es necesario agotar la vía administrativa, con carácter previo a la vía judicial.

Según se establece en el artículo 251-A del Código Penal, las conductas delictivas constitutivas de delitos de Defraudación al Fisco en que debe agotarse la vía administrativa son las siguientes:

1. En el delito de evasión de impuestos, cuando se declare información inexacta, excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello, o declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.
2. El delito por la obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, si el provecho se obtuviere excluyendo u omitiendo declarar ingresos, o aumentando las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.
3. En el delito de falsedad ideológica, cuando se emitan o entreguen documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales.

6.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

En la legislación salvadoreña no existen tribunales especializados en temas tributarios. Por ello, los procesos seguidos por delitos fiscales son conocidos por tribunales con competencia común para toda clase de delitos.

6.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Si la Administración Tributaria detecta la existencia de un delito fiscal, debe dar aviso a la Fiscalía General de la República, entidad a la que corresponde en definitiva, el ejercicio de la acción penal mediante la emisión de un requerimiento fiscal. Sin perjuicio de ello, a la Administración Tributaria le corresponde la intervención en diversos actos relacionados con el procedimiento judicial que se inicie a partir del requerimiento.

a. Intervención general en el proceso

Después de que la Administración Tributaria efectúe el aviso de la posible existencia de delitos de defraudación al Fisco, la investigación es dirigida por la Fiscalía General de la República, con la colaboración de la Policía Nacional Civil. En el proceso, la Administración Tributaria no tiene carácter de policía judicial.

En términos generales, el proceso se desarrolla en tres etapas: audiencia inicial, instrucción formal y vista pública. Las pericias y demás actos de recopilación de pruebas se ejecutan en la etapa de instrucción formal,

y la presentación material de las pruebas se realiza en la vista pública, bajo el conocimiento de un Tribunal de Sentencia.

b. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

En los procesos judiciales referentes a delitos de defraudación al Fisco, a petición de la Fiscalía General de la República, los jueces han juramentado como peritos a miembros del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, en aplicación de lo establecido en los artículos 195 y siguientes del Código Procesal Penal. Asimismo, se han juramentado como peritos propuestos por la defensa, a profesionales de la contaduría pública o de otras instituciones gubernamentales.

c. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Si la sentencia es absolutoria, al recibirse la notificación de la misma, se continuará con el procedimiento administrativo establecido en la ley, se concederá audiencia al contribuyente y se abrirá la fase probatoria del procedimiento. Posteriormente, se procederá a dictar la resolución en que se liquida de oficio el impuesto.

En caso de que la sentencia sea condenatoria, no existe un procedimiento legal establecido para definir actuación alguna por parte de la Administración Tributaria. Esta circunstancia unida al deber de observar estrictamente el cumplimiento del principio de legalidad, impide a la Administración ejecutar acto alguno relacionado con el hecho constitutivo de infracción.

6.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

En los casos en que se suspende la vía administrativa con carácter previo a efectuarse la denuncia, no se llega a aplicar una sanción administrativa, por lo que no puede existir doble juzgamiento.

Por su parte, en los casos en que se requiere el agotamiento de la vía administrativa antes de efectuar la denuncia respectiva, no existe identidad absoluta de pretensiones o de causa, puesto que por un lado se trata de un delito y, por otro, de la configuración de una mera infracción tributaria, no existiendo un mismo sustrato fáctico y fundamento jurídico para ambos, razón por la que se estima que en realidad se sancionan cuestiones distintas en ámbitos completamente diferentes. En consecuencia, se considera que tampoco se violenta el principio *non bis in ídem* en este caso.

7. Guatemala

7.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

7.1.1 Normativa vigente

Las normas sobre procedimiento en materia de delitos fiscales, se encuentran en el Código Procesal Penal. Adicionalmente algunos aspectos, como pueden ser las facultades de la Administración Tributaria, se regulan en normas específicas, como la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

7.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En el caso de Guatemala, los delitos fiscales poseen acción penal pública. Por ello, pueden ser iniciados de alguna de las siguientes formas:

1. **Denuncia:** puede ser presentada de oficio por la autoridad tributaria, aduanera u otra, quienes están obligados a denunciar los delitos de los que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones. Asimismo, puede presentar una denuncia cualquier particular que conozca de la comisión de un hecho delictivo que afecte a la Administración Tributaria.
2. **Querrela:** la querrela puede ser presentada únicamente por la Administración Tributaria, que además tiene la facultad de figurar como querellante adhesivo en este tipo de procesos, tal como lo establece el artículo 116 del Código Procesal Penal, para lo cual debe dar cumplimiento a los requisitos de fondo y de forma que dicho cuerpo normativo establece para la presentación de querellas.
3. **Prevención Policial:** si los hechos delictivos son conocidos por la autoridad policial, ésta deberá ponerlos en conocimiento del Ministerio Público. Dicha prevención policial debe cumplir con las formalidades establecidas en el artículo 305 del Código Procesal Penal.

La Administración Tributaria, por lo tanto, puede denunciar los delitos fiscales, o deducir querrela, dando así inicio a un procedimiento penal.

7.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

El inicio de un procedimiento judicial por delitos fiscales genera la interrupción de la prescripción de la obligación y de la responsabilidad tributaria. Asimismo, con la presentación de la denuncia o la querrela, se produce la suspensión de la tramitación de la vía administrativa, en relación a los hechos denunciados.

7.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En el caso de Guatemala sí existe la prejudicialidad administrativa, puesto que previo a ejercer acciones penales debe concluirse el procedimiento administrativo que se haya iniciado. La Administración deberá abstenerse de imponer sanciones por los mismos hechos que sirvan de fundamento a la denuncia o querrela.

7.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

No existen tribunales especializados en materia de delitos fiscales. Actualmente éstos son conocidos por los Jueces de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente.

7.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Además de dar inicio al procedimiento penal por delitos tributarios, interponiendo la denuncia o querrela respectiva, la Administración Tributaria interviene en el procedimiento una vez que se haya iniciado.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

Es frecuente la intervención en los juicios por delitos fiscales de funcionarios de la Administración Tributaria, ya sea como peritos o como consultores técnicos. Para ello, deben ser designados en tal calidad en el juicio, ya sea por el Ministerio Público o por el Tribunal.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Si la sentencia es condenatoria, es el Juez de Instrucción el encargado de velar por el cumplimiento de la pena impuesta. En cambio si es absolutoria, y existen elementos que la hagan susceptibles de impugnación, se interpone el recurso respectivo ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

7.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

El Código Tributario de Guatemala en forma expresa recoge este principio en su artículo 90, indicando que si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. Agrega que pese a ello, el hecho de que el imputado efectúe el pago del impuesto defraudado no lo liberará de responsabilidad penal. Por último, indica la norma que la Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

8. México

8.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

8.1.1 Normativa vigente

Las normas sobre procedimiento aplicables en materia de delitos fiscales, se encuentran en el Código Federal de Procedimientos Penales. Además, el Código Fiscal de la Federación contiene algunas disposiciones relevantes en la materia.

8.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En la legislación mexicana, la denuncia constituye un requisito de procesabilidad del delito fiscal, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 92 del Código Fiscal. No obstante la forma en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe poner en conocimiento del Ministerio Público los delitos es distinta, conforme a lo que indica la propia norma:

1. Debe formular querrela, tratándose de los delitos de defraudación fiscal, defraudación fiscal calificada, figuras asimilables a la defraudación fiscal, delitos relativos al registro federal de contribuyentes, delitos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación, fraude cometido por depositario o interventor y delitos cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos o revisión ilícita

de mercancías. En estos casos la querella es presupuesto de procesabilidad independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se haya iniciado.

2. Declarar que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir el perjuicio exigido por la ley en los delitos de contrabando y de sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados.
3. En los delitos no indicados en los números anteriores, es suficiente con la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

8.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La sola presentación de denuncia o querella no interrumpe el curso de la prescripción. En efecto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 110 del Código Penal Federal, la prescripción de la acción penal se interrumpe cuando el Ministerio Público realiza actuaciones destinadas a la averiguación del delito y de los responsables, aún cuando por ignorarse quienes sean éstos no se practiquen diligencias contra persona determinada.

Sin embargo, en los delitos en que se requiere la declaración de perjuicio por parte del Fisco Federal (contrabando y sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados), como dicha declaración constituye una resolución de la autoridad administrativa, se aplica la regla del artículo 112 del Código Penal Federal, conforme al cual la existencia de dicha declaración genera como efecto la interrupción de la prescripción del delito respectivo.

En el caso del delito fiscal, el procedimiento penal y el procedimiento administrativo son independientes, de forma que la interposición de una denuncia penal no afecta al procedimiento administrativo, y por tanto no es causa de la interrupción de la prescripción de éste.

8.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En la legislación de México no existen cuestiones prejudiciales administrativas aplicables en materia de delitos fiscales. De esta forma, para promover una querella o denuncia es suficiente con que la Administración Tributaria detecte la posible comisión de un ilícito, sin que sea necesaria la realización de diligencias adicionales.

Excepcionalmente, en los delitos indicados en el párrafo II del artículo 92 del Código Fiscal (contrabando y sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados), se requiere como cuestión previa la declaración del Fisco Federal en cuanto a que ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio.

8.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

No se contemplan en la legislación mexicana tribunales especializados en materia de delitos fiscales, los cuales son conocidos por los Juzgados de Distrito Federales, quienes poseen competencia respecto de la generalidad de los ilícitos penales.

8.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Según ya se ha indicado, a la Administración Tributaria le corresponde un importante rol en el inicio del procedimiento por delitos fiscales. Además de ello, interviene de forma relevante una vez que se ha iniciado el procedimiento respectivo.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

La Administración Tributaria actúa siempre en calidad de parte en los procesos penales por delitos fiscales. En este sentido, recae sobre ella la carga procesal de proporcionar al Ministerio Público durante la etapa de investigación todos los elementos técnicos suficientes, los que principalmente se contienen en dictámenes de la autoridad administrativa, con el fin de obtener la acreditación del hecho delictivo. Asimismo, los funcionarios que suscriben los dictámenes deberán comparecer ante los tribunales con el objeto de proceder a su ratificación, durante el proceso.

A este respecto, se debe mencionar que durante el proceso penal los jueces pueden nombrar peritos, cuando sea necesaria la intervención de un experto en materias tributarias, nombramiento que no podrá recaer en un funcionario de la Administración Tributaria, por ser ésta parte en el proceso.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Todo lo relativo a la ejecución de sentencias es competencia de los tribunales de justicia, por lo que no corresponde a la Administración Tributaria intervención alguna en esta materia.

Sin embargo, en su calidad de parte en el proceso, puede deducir los recursos que procedan, cuando se haya dictado una sentencia desfavorable a los intereses fiscales.

Señalar aquí, que la pena privativa de libertad es compatible con el resarcimiento del crédito fiscal al Estado, ya que son procedimientos independientes.

8.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

En la legislación mexicana, no recibe aplicación el principio *non bis in ídem*, puesto que se permite la acumulación de sanciones. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 del Código Fiscal, las multas por infracción a las disposiciones fiscales se impondrán con independencia del cobro de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

9. Nicaragua

9.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

9.1.1 Normativa vigente

En relación con los procedimientos judiciales por delitos fiscales, en Nicaragua son de aplicación las reglas procesales comunes contenidas en el Código Procesal Penal. Adicionalmente, en el Código Tributario se encuentran normas relevantes en la materia.

9.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En la legislación nicaragüense, los funcionarios de la Administración Tributaria se encuentran obligados a denunciar los delitos de que tengan conocimiento en el ejercicio de las funciones que les son propias.

9.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

En el artículo 45 del Código Tributario se señala como causa de interrupción de la prescripción, la presentación de demanda judicial para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Una vez interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del día siguiente al que se produjo la interrupción.

9.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

Cuando la Administración Tributaria detecte un hecho eventualmente constitutivo de delito fiscal, debe trasladar inmediatamente el caso a la unidad penal del área jurídica correspondiente, quien hará la primera valoración de los antecedentes, a fin de determinar si corresponde o no denunciar el hecho como delito fiscal.

9.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

En Nicaragua no existen tribunales que tengan competencia específica en materia de delitos fiscales. En consecuencia, los juicios relativos a los mismos son de conocimiento de los tribunales penales ordinarios.

De conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código Procesal Penal, son tribunales de juicio en materia penal, los jueces locales, los jueces de distrito y la Corte Suprema.

9.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Además de instar el inicio del procedimiento penal mediante denuncia, la Administración Tributaria en Nicaragua interviene en diversas actuaciones procesales.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

En la legislación nicaragüense no se contempla que los funcionarios de la Administración tributaria intervengan en los juicios en calidad de peritos, ya que al formular la denuncia de un hecho, la Administración Tributaria al mismo tiempo aporta los medios de prueba de que dispone, considerándose parte en el procedimiento que se inicie.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

Cuando la sentencia que se dicta en el proceso penal es condenatoria, la Administración procede al cobro de lo adeudado por el infractor, sin perjuicio del cumplimiento de la pena privativa de libertad que se le haya impuesto.

9.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 142 inciso 2° del Código Tributario, las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar, no cumpliéndose por tanto el principio *non bis in ídem*.

10. Paraguay

10.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

10.1.1 Normativa vigente

La principal norma en la materia, es la Ley n° 125/91, que regula el Régimen Tributario. Adicionalmente, a los procesos por delito fiscal se aplican las normas generales contenidas en el Código Procesal Penal.

10.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En la legislación paraguaya los funcionarios de la Administración Tributaria se encuentran obligados a denunciar los hechos delictivos de que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

10.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La formulación de la denuncia del delito fiscal, genera como consecuencia la inhibición de la Administración para continuar conociendo del asunto.

10.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En la legislación paraguaya se exige, con carácter previo al inicio de un proceso penal, la determinación administrativa de la obligación tributaria infringida, dándose así la prejudicialidad administrativa.

10.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

No existen en la legislación paraguaya tribunales especializados en materia de delitos fiscales. Por ello, los juicios por estas materias son conocidos por tribunales penales con competencia común.

10.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Ya hemos señalado que la legislación paraguaya establece la obligación de la denuncia del delito fiscal por parte de la Administración Tributaria. Adicionalmente, le corresponde intervenir en otros aspectos, durante la tramitación de los procesos judiciales.

a. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

En este caso se aplican las normas procesales comunes. Conforme a ellas, por una parte, la Administración puede aportar cualquier medio de prueba conjuntamente con las denuncias que realice al Ministerio Fiscal. Asimismo, existe la posibilidad de que funcionarios de la Administración Tributaria participen en los procesos judiciales en calidad de peritos, aunque ésta muy pocas veces se materializa en la práctica.

b. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

La Administración Tributaria no interviene en la ejecución de la sentencia, por ser ésta materia de competencia judicial. Sí lo hará, en cambio, cuando exista una resolución de la propia Administración, que imponga una sanción a un obligado tributario. En tal caso, se debita en la cuenta corriente del contribuyente el monto determinado, exigiéndose su pago en un plazo de 10 días hábiles. Si el sancionado no interpone dentro de ese término un recurso de reconsideración o no abona el monto, se confecciona un certificado de deuda, que se remite a la Abogacía del Tesoro para el cobro compulsivo de la deuda en la instancia judicial.

10.1.7 Vigencia del principio non bis in ídem

En el régimen legal paraguayo se aplica el principio non bis in ídem, por lo que, efectuada una denuncia por delito fiscal ante los Tribunales de Justicia, la Administración se deberá abstener de llevar a cabo cualquier procedimiento administrativo relacionado con los mismos hechos denunciados.

11. Perú

11.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

11.1.1 Normativa vigente

Las normas sobre la acción penal por delitos fiscales se regulan en el Decreto Legislativo n° 813, por el que se aprueba Ley Penal Tributaria. Esta misma norma contiene disposiciones relativas a la caución por delitos fiscales y a las consecuencias accesorias al delito. Las demás cuestiones de procedimiento se regulan en el Código Procesal Penal.

11.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 n° 1 de la Ley Penal Tributaria, cuando la Administración Tributaria detecte la existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal, inmediatamente debe comunicarlo al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento administrativo tributario. A partir de ese instante, el Ministerio Público se convierte en el director de la investigación por el delito fiscal respectivo, en virtud de lo cual posee facultades para solicitar la remisión de la investigación administrativo-tributaria en cualquier momento, en el estado en que se encuentre.

En consecuencia, en el sistema peruano la decisión para el inicio del procedimiento administrativo le corresponde a la Administración Tributaria, y la iniciativa para el inicio y desarrollo de la investigación por delito fiscal le corresponde al Ministerio Público.

11.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

Los procedimientos administrativos y los judiciales se tramitan en ámbitos completamente independientes entre sí, por lo que la denuncia del delito fiscal no genera efectos directos en aquéllos.

El único efecto que se podría generar con la denuncia del delito fiscal en el procedimiento administrativo, es que el fiscal decida, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 n° 2 de la Ley Penal Tributaria, solicitar la remisión de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, en el estado en que se encuentren.

11.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

La Ley Penal Tributaria peruana, en su artículo 7, establece que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. De esta manera, se requiere legalmente la actuación previa de la Administración, debido a que el informe técnico que de ella emane se instituye en un requisito de procesabilidad, de modo que sólo se puede iniciar la investigación fiscal si existe dicho informe administrativo.

11.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

La legislación peruana no contempla tribunales especializados en materia de delitos fiscales.

No obstante, la disposición final cuarta de la Ley Penal Tributaria, establece que: *“a efecto que la Justicia Penal Ordinaria realice el juzgamiento por delito tributario, el Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, la creación, en el Distrito Judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.”*

11.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Como hemos visto, la Administración Tributaria cumple un rol fundamental en el inicio de los procesos judiciales por delitos fiscales, puesto que el informe motivado que debe emitir, es requisito para proceder a la formalización de la Investigación Preparatoria por el Ministerio Público. Además de ello, le compete un rol muy importante en diversas actuaciones relacionadas con el desarrollo de los procesos judiciales.

a. Intervención durante el proceso a requerimiento del Ministerio Público

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8 n° 2 de la Ley Penal Tributaria, cuando un Fiscal del Ministerio Público reciba una comunicación por delitos fiscales, se deberá coordinar con la Administración Tributaria, disponiendo lo que resulte conveniente al caso. Además, puede ordenar la ejecución de diligencias determinadas a la Administración, o realizarlas por sí mismo.

b. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

Sin perjuicio de los antecedentes que la Administración Tributaria aporte cuando comunique la posible existencia de un delito fiscal al Ministerio Público, es frecuente que en el desarrollo de los juicios, la Administración Tributaria ofrezca funcionarios de su dependencia para que oficien de peritos. Asimismo, es también frecuente que los tribunales designen a dichos funcionarios para ejecutar labores periciales.

c. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

En el sistema judicial peruano, los procesos judiciales son gestionados por el Procurador Público, quien es el funcionario del Estado encargado de ejercer las acciones de ejecución de las sentencias condenatorias, una vez que ellas se encuentren firmes. Tratándose de sentencias absolutorias, la Administración deberá ejercer los recursos y medios de impugnación que correspondan, en caso de que proceda.

11.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

En el sistema sobre delitos fiscales vigente en Perú no es de aplicación el principio *non bis in ídem*, puesto que las sanciones administrativas se imponen con completa independencia de aquellas de naturaleza penal, mediante el desarrollo de procedimientos paralelos, uno por la Administración, y otro por los Tribunales de Justicia.

12. República Dominicana

12.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

12.1.1 Normativa vigente

En materia de procedimiento, y en particular en relación con el ejercicio de la acción penal por delitos fiscales, en República Dominicana, se aplican las normas del Código Tributario y del Código Procesal Penal.

12.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

La Administración Tributaria está obligada a denunciar los delitos fiscales de que tenga conocimiento en el ejercicio de sus atribuciones legales. Así el artículo 234 del Código Tributario, señala que la Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar la acción penal ante la justicia ordinaria. Una vez iniciado el proceso, éste se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes.

12.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

Los principales efectos que genera la denuncia en el ámbito administrativo se regulan en el artículo 227 del Código Tributario, donde se señala que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por delitos fiscales contemplados en el Código Tributario, en leyes tributarias especiales o en la legislación penal común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal.

Asimismo, cuando la ejecución de la sanción requiera la intervención de otros órganos administrativos o jurisdiccionales, la Administración Tributaria deberá iniciar los procedimientos respectivos dentro del mismo término del artículo 225 del Código Tributario. En consecuencia, existe una íntima relación entre la acción penal y la acción contravencional, en lo referente a los plazos de prescripción.

12.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

La legislación de República Dominicana no establece cuestiones prejudiciales administrativas que afecten al ejercicio o existencia de la acción penal.

12.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

En el ámbito de los delitos fiscales que deben ser conocidos en sede penal, los juicios respectivos son sustanciados por tribunales penales con competencia común para toda clase de delitos. En consecuencia, en esta materia, no existe una judicatura especializada.

En cambio, en el ámbito contravencional los conflictos entre la Administración Tributaria y los particulares son conocidos por el Tribunal Superior Administrativo, que es un tribunal de primera instancia jurisdiccional, que conoce de todos los temas tributarios que no constituyan delito.

En cuanto a las apelaciones y demás impugnaciones que deban ser conocidas por tribunales superiores, en todos los casos son conocidas por tribunales comunes, no existiendo especialización de ningún tipo.

12.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Ya se ha señalado que en República Dominicana la Administración Tributaria participa en el inicio de los procesos penales por delitos fiscales, denunciando los hechos delictivos que conozca. Además de ello, interviene en otros aspectos relacionados con dichos procesos.

a. Intervención durante el proceso a requerimiento del Ministerio Público

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8 n° 2 de la Ley Penal Tributaria, cuando un fiscal del Ministerio Público reciba una comunicación por delitos fiscales, se deberá coordinar con la Administración Tributaria, disponiendo lo que resulte conveniente al caso. Además, puede ordenar la ejecución de diligencias determinadas a la Administración o realizarlas por sí mismo.

b. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

La Administración Tributaria, junto con la denuncia, debe acompañar los antecedentes que la sustenten. A diferencia de lo que ocurre en otros países que han sido objeto de análisis, en República Dominicana los tribunales no pueden designar en calidad de peritos a funcionarios de la Administración Tributaria, por ser ésta parte interesada en el resultado de dichos juicios.

c. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

En República Dominicana la legislación no contempla que la Administración Tributaria intervenga en el procedimiento judicial después de dictada la sentencia. En cambio, en el ámbito administrativo, si una vez finalizado el procedimiento judicial se mantiene la deuda pendiente de pago, deberán continuarse los procedimientos de cobranza contenidos en la legislación tributaria.

12.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

No existe aplicación del principio *non bis in ídem* en la legislación de República Dominicana, puesto que tal como se señala en el artículo 231 del Código Tributario, el ejercicio de la acción penal por delitos fiscales no suspende los procedimientos de aplicación y cumplimiento de las sanciones por infracción a que pudiere haber lugar. Se trata de hechos distintos, que poseen sanciones de diversa naturaleza. Asimismo, lo que se resuelva en uno de los procedimientos, no producirá efecto alguno en el otro, ni tampoco se producirán efectos respecto de la sanción aplicada.

13. Uruguay

13.1 Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

13.1.1 Normativa vigente

En Uruguay las denuncias por delitos fiscales se regulan en el Código Tributario y en el Código Procesal Penal.

13.1.2 La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En el sistema uruguayo, la Administración Tributaria ejerce de forma facultativa la acción penal. En efecto, las conductas que se tipifican en el Código Tributario uruguayo pueden constituir delito fiscal o infracción. El delito fiscal se persigue a instancia de la Administración Tributaria ante la justicia competente.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 110 inciso 2° del Código Tributario uruguayo, el proceso penal por delito fiscal siempre debe iniciarse por denuncia de la Administración Tributaria. La decisión de denunciar debe adoptarse mediante resolución fundada. Por lo tanto, la denuncia de la Administración constituye un requisito de procesabilidad de los delitos fiscales.

13.1.3 Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

El principal efecto que genera la interposición de la denuncia en sede judicial, es la interrupción de los plazos de prescripción en relación con los trámites administrativos relacionados con los hechos que fundamentan la denuncia.

13.1.4 Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En el ordenamiento jurídico uruguayo no se contempla la existencia de cuestiones prejudiciales administrativas.

13.1.5 Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

Los delitos fiscales son conocidos por los Juzgados Letrados de Primera Instancia en lo Penal Especializados en Crimen Organizado. Se trata de tribunales con competencia especial, al menos en la primera instancia. En las instancias superiores, en cambio, no existe especialización, siendo los delitos fiscales conocidos por los tribunales penales generales.

13.1.6 Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

Como ya se ha indicado, la denuncia de la Administración Tributaria constituye un requisito de procesabilidad para los delitos tributarios. Además de intervenir necesariamente en el inicio del procedimiento, la Administración participa en otros actos relevantes en el proceso.

a. Intervención durante el proceso a requerimiento del Ministerio Público

Es habitual que los tribunales de justicia soliciten la opinión o participación de funcionarios pertenecientes a la Administración Tributaria, quienes intervienen en el proceso en calidad de colaboradores. Sin perjuicio de ello, existen peritos contables pertenecientes al Instituto Técnico Forense, que suelen apoyar a los magistrados en la resolución de estos asuntos.

b. Intervención en actividades probatorias durante el proceso

Sin perjuicio de los antecedentes que aporte la Administración Tributaria cuando denuncie la posible existencia de un delito fiscal al Ministerio Público, es frecuente que en el desarrollo de los juicios la Administración Tributaria ofrezca funcionarios de su dependencia para que actúen como peritos. Asimismo, es también frecuente que los tribunales designen a dichos funcionarios para ejecutar labores periciales.

c. Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

El procedimiento penal es completamente independiente del procedimiento administrativo, en el ordenamiento jurídico uruguayo. Ello implica que independientemente de que la sentencia sea condenatoria o absolutoria, la Administración Tributaria puede concluir en el procedimiento administrativo que existe una infracción tributaria y, en consecuencia, promover el cobro de lo adeudado.

13.1.7 Vigencia del principio *non bis in ídem*

No rige el principio *non bis in ídem*, en cuanto a las relaciones entre sanciones penales y administrativas. Cada una de ellas surge y existe en forma independiente, por lo que se pueden hacer valer simultáneamente, cada una en la sede que le corresponda.

14. Denuncia por particulares

En el estudio realizado, hemos considerado que puede resultar de gran interés, analizar el tema de las denuncias realizadas por los particulares ante las irregularidades cometidas por otros contribuyentes. En América Latina, se está produciendo de forma lenta pero efectiva y profunda, una evolución de la cultura tributaria. Cada vez es mayor en número de ciudadanos que es consciente de que para lograr el desarrollo y bienestar de las sociedades es necesario cumplir con sus obligaciones tributarias, y de que lo que no pagan los incumplidores lo acabarán pagando los cumplidores. Cada vez es menos frecuente considerar al defraudador como un "héroe". En este proceso, están siendo de gran importancia los programas de educación fiscal, que se van desarrollando en cada país. Aunque queda mucho camino por recorrer, hemos tratado valorar la situación en el momento actual, a través de algunas sencillas preguntas incluidas en el cuestionario.

En este caso se ha obtenido información de once países, en concreto, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. La situación, varía mucho de unos países a otros, desde aquellos donde no hay regulación sobre este tema, hasta el extremo opuesto, que es el caso de Perú, donde la normativa es muy exhaustiva, regulándose incluso procedimientos distintos, según se trate de denuncia con solicitud de recompensa o sin ella.

14.1 Obligatoriedad – voluntariedad de la denuncia

En los Once países mencionados, existe la posibilidad de realizar denuncia por los particulares ante la Administración Tributaria. En todos los casos ésta tiene carácter voluntario.

Sin embargo, para la Administración Tributaria, la denuncia de posibles delitos fiscales tiene carácter obligatorio, salvo en Chile y en Uruguay.

En estos dos países, la acción penal por delitos fiscales radica exclusivamente en la Administración Tributaria. En el caso de Chile, en el Director del Servicio de Impuestos Internos (SII), y en Uruguay, en el Director de la Dirección General Impositiva (DGI). En ambos casos, se trata de una facultad discrecional.

Antes de pasar a analizar las denuncias de los particulares, vamos a exponer los casos de Chile y Uruguay, por ser los dos únicos donde la facultad para realizar la denuncia penal es discrecional, recayendo en los Directores de las Administraciones Tributarias.

14.1.1 Chile

La regulación de las denuncias en el ordenamiento jurídico tributario chileno, la encontramos en el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley nº 830 de 1974.

El Ministerio Público, tiene el deber de poner en conocimiento del SII, los antecedentes que eventualmente puedan ser constitutivos de un delito fiscal. Así el artículo 162.6 del Código Tributario establece que: *“El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.”*

En consecuencia, el Ministerio Público no puede iniciar una investigación por delitos fiscales si no existe querrela o denuncia previa del SII. Lo mismo ocurre en el caso de los jueces, que no pueden investigar un posible delito fiscal que surja en un juicio celebrado por otros motivos, sin que medie la querrela o denuncia del SII.

La acción penal por delitos fiscales, por lo tanto, radica exclusivamente en el Director del Servicio de Impuestos Internos.

Al respecto en el artículo 162 del Código tributario, se establece que: *“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.”*

En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso....

Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.”

Como se ha señalado en el capítulo anterior, existe actualmente un proyecto de ley en tramitación, para que cualquier persona pueda ejercer la acción penal por delitos tributarios, y no solo el Director del SII.

14.1.2 Uruguay

El artículo 110 del Código Tributario regula el delito de Defraudación Tributaria, al indicar que: *“El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría¹⁴.*

Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada.”

La denuncia de la Administración Tributaria, es por tanto un requisito de procesabilidad.

Por otra parte, en el artículo 177 del Código Penal, se regula el delito de omisión de los funcionarios en proceder a denunciar delitos. En el mismo se señala que : *“El Juez competente que teniendo conocimiento de la ejecución de un delito, no interviniera o retardase su intervención, y el que no siendo competente, omitiere o retardare formular su denuncia, será castigado con la pena de tres a dieciocho meses de prisión. La misma pena se aplicará al funcionario policial que omitiere o retardare formular la denuncia de cualquier delito de que tuviere conocimiento por razón de sus funciones, y a los demás funcionarios, en las mismas circunstancias, de los delitos que se cometieren en su repartición o cuyos efectos la repartición experimentara particularmente.*

Se exceptúan de la regla, los delitos que sólo pueden perseguirse mediante denuncia del particular ofendido.”

En consecuencia, quedan exceptuados de la obligatoriedad general de denuncia los delitos fiscales de acción penal privada, como es el caso del delito fiscal.

Al igual que ocurre en Chile, el Ministerio Público solo puede ejercer la acción penal, una vez efectuada la denuncia por el Director de la DGI. Lo mismo ocurre con los jueces, que teniendo conocimiento de delitos tributarios, no podrán actuar, ni procesar a nadie, si no media una denuncia del Director de la DGI.

¹⁴ La pena de prisión tiene un máximo de dos años y es excarcelable, mientras que la de penitenciaría no es excarcelable.

14.2 Normativa que regula las denuncias de particulares ante la Administración Tributaria

La regulación de las denuncias varía mucho de unos países a otros. Podemos clasificarlos en tres grupos:

14.3 Países donde no hay regulación

En este grupo están incluidos Brasil, Guatemala, México y República Dominicana.

14.4 Países donde no hay regulación detallada

En este caso, no se ha realizado un desarrollo normativo de rango inferior a la ley, y por tanto la regulación es menos detallada. En este grupo se encuentran:

14.4.1 Chile

En el artículo 164 del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley nº 830 de 1974, se regulan las denuncias de particulares, indicándose en el mismo que: *“Las personas que tengan conocimiento de la comisión de infracciones a las normas tributarias, podrán efectuar la denuncia correspondiente ante la Dirección o Director Regional competente.*

El denunciante no será considerado como parte ni tendrá derecho alguno en razón de su denuncia, la que se tramitará con arreglo al procedimiento general establecido en este Párrafo o al que corresponda, de conformidad a este Libro.”

En consecuencia, los particulares no pueden denunciar directamente las infracciones tributarias ante el Ministerio Público o los Tribunales de Justicia, pues solo pueden hacerlo ante el Servicio de Impuestos Internos (SII). Si el Ministerio Público recibiera una denuncia de un particular por delitos tributarios, deberá abstenerse de efectuar cualquier diligencia de investigación, y poner de inmediato los antecedentes en conocimiento del SII.

Para facilitar la realización de las denuncias por particulares, en la página web del SII existe una aplicación a la que se puede acceder previa validación de la identidad. Una vez recibida la denuncia, el Servicio de Impuestos Internos efectuará una evaluación de los antecedentes, determinando si la denuncia es viable o no. En caso afirmativo, procederá a ordenar la respectiva recopilación de antecedentes, o bien, si los antecedentes son suficientes para sostener la acción penal, interpondrá querrela o denuncia.

14.4.2 El Salvador

El artículo 36 del Código Tributario de El Salvador aprobado por el Decreto Legislativo nº 230 del 2000, establece que: *“ Las personas naturales o jurídicas que tengan conocimiento de hechos o situaciones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias podrán denunciarlo ante la Administración Tributaria.*

No se considerará al denunciante como parte ni como interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma”

14.4.3 Paraguay

En el artículo 238 de la Ley 125/91 de Reforma Tributaria se regulan las formalidades y requisitos que deben reunir las denuncias contra contribuyentes responsables o terceros, por infracciones a las disposiciones de la ley, tal como se expondrá más adelante.

14.4.4 Uruguay

En Uruguay, la normativa a este respecto, es muy breve, reduciéndose a lo que se indica en el artículo 110 del Código Tributario y en el artículo 177 del Código Penal, mencionados anteriormente. No hay una resolución o norma de rango inferior que regule esta materia, pero sí un procedimiento interno que consta detallado en la página web de la DGI.

14.5 Países con regulación muy detallada del procedimiento de denuncia

En este caso la normativa con rango legal se ha desarrollado y detallado a través de Instrucciones o Circulares. En este grupo se encuentran:

14.5.1 Argentina

Actualmente la normativa que la regula es de carácter interno. Se trata de la Instrucción General n° 341 de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). En ella se establece el procedimiento a seguir en la tramitación de las denuncias recibidas en el organismo, ya sea por escrito o por vía telefónica, las cuales pueden ser de carácter fiscal, previsional o aduanero.

Las denuncias se cargan en un sistema, el cual las clasifica en orden a su importancia, teniendo en cuenta los fundamentos, la documentación aportada, y el tipo de maniobra y montos involucrados en los hechos denunciados.

En caso de que proceda una fiscalización, una vez finalizada ésta, el área verificadora elabora un informe en el cual se menciona si se produjeron ajustes con motivo del hecho denunciado.

14.5.2 Colombia

En relación con las denuncias presentadas por terceros ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en el año 2008, se creó una Coordinación dedicada a la administración de las denuncias presentadas, las cuales pueden referirse a materia tributaria, aduanera o cambiaria, en razón de la competencia institucional. A estas denuncias se las denomina “denuncias de fiscalización”, que deben diferenciarse de las “denuncias penales”, que son aquellas que presentan los funcionarios de la DIAN ante la Fiscalía General de la Nación.

La regulación, radicación, calificación y decisión de las denuncias de fiscalización a nivel nacional se encuentra actualmente en la Instrucción 010 de 8 de abril de 2010 de la Dirección de Gestión de Fiscalización.

En esta Instrucción, se establece que la competencia para la recepción, radicación y traslado de las denuncias de fiscalización a Nivel Central será de la Coordinación RILO y de la Auditoría de Denuncias de Fiscalización. En las Direcciones Seccionales, las Divisiones de Gestión de Fiscalización serán competentes, además de para lo anteriormente señalado, para la calificación y decisión de las denuncias de fiscalización. Una vez recibida la denuncia ya sea de forma personal o telefónica, ésta se debe remitir utilizando el formulario “Recepción de Denuncias de Fiscalización Telefónica y Verbal” a la División de Gestión de Fiscalización competente. Las denuncias recibidas por correo electrónico se reenviarán al buzón denuncias@dian.gov.co.

En el área competente, se designará a un funcionario encargado de la recepción y radicación de las denuncias. Debe ordenarlas de forma cronológica asignándoles un número consecutivo. Además consultará el RUT para determinar el domicilio fiscal del denunciado o la ubicación del establecimiento de comercio, y procederá a trasladar la denuncia a la Dirección Seccional correspondiente.

En la Dirección Seccional, se llevará a cabo un análisis y calificación preliminar de la denuncia, debiendo cumplimentarse por el funcionario competente el formulario “Calificación de Denuncias de Fiscalización”, donde se establecerá la consistencia de la denuncia para proponer su archivo o bien la apertura de una investigación, en la reunión que como mínimo mensualmente se realizará a Nivel Directivo. En esta reunión se decidirá la apertura de la investigación administrativa o el archivo de los antecedentes, cuando la denuncia no se encuentre debidamente fundamentada.

14.5.3 Perú

En el artículo 60 del Código Tributario de Perú, se reconoce la posibilidad de denuncia por terceros, al indicar que: “...cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias”.

En el caso de Perú, la regulación es la más extensa y detallada de todas las analizadas, diferenciando las denuncias en las que se solicita recompensa, de aquellas en las que no se solicita la misma. En concreto:

1 - Denuncias con solicitud de recompensa

La normativa la encontramos en la Resolución de Superintendencia nº 075-2003/SUNAT, de 31 de marzo de 2003, por la que se regula el procedimiento sobre denuncias y recompensas en aplicación de los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo nº 815 de 1996 por el que se aprueba la Ley de Exclusión o reducción de la Pena, Denuncias y Recompensas en los casos de Delito e Infracción Tributaria.

2 - Denuncias sin solicitud de recompensa

Para este tipo de denuncias deben tenerse en cuenta dos normas. La Circular n° 033-2005 de 27 de diciembre de 2005, por la que se establecen criterios uniformes para la evaluación, selección y programación de las denuncias a nivel nacional, y la Resolución n° 019-2007/SUNAT, por la que se aprueban disposiciones y formatos para la presentación de las denuncias sobre el incumplimiento de obligaciones tributarias respecto de los tributos internos.

14.6 Requisitos mínimos que se exigen por la normativa para presentar una denuncia

Podemos clasificar los países analizados en tres grupos:

- Países donde no existe regulación acerca de los requisitos mínimos que deben cumplir las denuncias para tramitarse
- Países donde la regulación tiene rango de ley
- Países que tienen una regulación muy detallada del procedimiento de denuncia

14.6.1 Países donde no existe regulación acerca de los requisitos mínimos que deben cumplir las denuncias para tramitarse

Se trata de los cuatro ya mencionados en el apartado anterior, Brasil, Guatemala, México y República Dominicana, donde no hay regulación expresa de las denuncias, a los que hay que añadir Chile y Uruguay. A continuación se mencionan tres de estos países, en los que podemos encontrar los requisitos para presentar las denuncias, en las páginas web de las Agencias Tributarias respectivas.

1. Chile

En Chile, la ley no exige requisitos formales específicos para la denuncia. De esta forma, es posible efectuarla a través de la aplicación disponible en la página web del Servicio de Impuestos Internos (SII), o incluso de forma presencial en las Direcciones Regionales o Unidades del Servicio.

En la página Web no existe una exigencia de contenido, pues lo único que contiene la aplicación es un recuadro en el que se debe relatar el hecho denunciado, con las especificaciones mínimas para poder iniciar una eventual recopilación de antecedentes por delitos tributarios. Debe indicarse la infracción denunciada, individualizar al infractor, y señalar el lugar en que se haya producido la infracción. Además se solicita la identificación del denunciante, para que el SII pueda ponerse en contacto con él en caso de ser necesario, manteniendo en todo caso la confidencialidad de la identidad. Si el denunciante decide mantener el anonimato, la investigación se realizará con los antecedentes aportados. Sin embargo, la mayor parte de las denuncias en el caso de Chile se realizan personalmente por el denunciante en las oficinas del SII.

Como es razonable, para que una denuncia pueda ser admitida, es necesario que cumpla ciertas condiciones mínimas de veracidad y seriedad, para lo cual el denunciante acompañará los antecedentes que sean pertinentes al efecto. En este sentido, cabe recordar que es el Servicio de Impuestos Internos quien efectúa la indagación administrativa de las irregularidades tributarias, pudiendo recopilar los antecedentes que sean relevantes para sostener una eventual acción penal en sede judicial.

2. México

Tal como se indica en la página web del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, si una persona física o empresa presenta una denuncia es necesario que proporcione los datos o elementos necesarios para iniciar una investigación. La información que proporcione, y la que derive de la investigación y sus resultados, es clasificada como reservada, de conformidad con lo previsto en el artículo 14, fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en correlación con el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Por ello, no se proporcionará información alguna relacionada con la denuncia presentada.

- **Requisitos mínimos**

En la denuncia deben figurar los siguientes datos:

- a) Nombre de la persona física o empresa que denuncia.
- b) Domicilio donde puede ser localizada,
- c) Actividad a la que se dedica,
- d) Fecha en que se conocieron los hechos denunciados.
- e) Describir de manera pormenorizada las conductas presuntamente irregulares en que incurre el contribuyente denunciado. Por ejemplo: no expide comprobantes por los servicios que presta, lleva doble contabilidad, no presenta las declaraciones anuales o de pagos provisionales, etc.

- **Forma de realizar la denuncia**

La denuncia se puede presentar de dos formas. Mediante un escrito en sobre cerrado con la leyenda "Confidencial", acompañado, en su caso, de documentación que soporte las presuntas irregularidades denunciadas en la Oficialía de partes de la Administración Local de Auditoría Fiscal más cercana a su domicilio o bien, en la Administración General de Auditoría Fiscal, o por correo electrónico dirigido a denuncias@sat.gob.mx.

3. Uruguay

En Uruguay, no hay una normativa que regule este tema y que por tanto especifique los requisitos para efectuar la denuncia de un delito fiscal por parte de un particular, pero sí hay un procedimiento interno que está publicado en la página web de la Dirección General Impositiva (DGI). En el mismo se señalan los requisitos para presentar la denuncia y cómo puede presentarse.

- **Requisitos mínimos**

En la denuncia deben constar los siguientes datos:

- a) Identificación del denunciado: RUC o cédula de identidad, nombre, domicilio, teléfono y, en su caso, actividad que realiza.
- b) Descripción de los hechos denunciados.
- c) Identificación del denunciante: cédula de identidad, nombre y apellidos, teléfono y correo electrónico.

Se dará prioridad a las denuncias con identificación y elementos probatorios. A efectos de lograr una mejor eficiencia en la tramitación de la denuncia, es muy importante explicitar pormenorizadamente los detalles que avalan la misma, y hacer llegar personalmente la mayor cantidad de antecedentes y elementos probatorios al departamento Planeamiento Operativo de Fiscalización. Todas las denuncias se tramitarán de forma absolutamente confidencial.

- **Forma de realizar la denuncia**

La denuncia según se indica en la página WEB, puede realizarse de las siguientes formas:

- a) En Montevideo, personalmente o por carta en la División Fiscalización, departamento Apoyo Técnico Administrativo.
- b) En las oficinas de la DGI del interior del país.
- c) A través de la página WEB de la DGI.
- d) En forma telefónica o por fax.

14.6.2 Países donde la regulación tiene rango de ley

1. El Salvador

- **Requisitos mínimos**

El artículo 9 del Reglamento de aplicación del Código Tributario aprobado por el Decreto ejecutivo nº 117 de 2001, establece que en las denuncias deberán proporcionarse los datos que la Administración requiera, y que le permitan identificar al denunciado y las infracciones cometidas por éste. Los denunciante en caso de poseer pruebas sobre las imputaciones que realicen, podrán presentarlas ante la Administración Tributaria.

- **Forma de realizar la denuncia**

Según el artículo 9 mencionado, las denuncias que las personas naturales o jurídicas deseen realizar sobre hechos que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias, podrán ser dirigidas a la Administración Tributaria por escrito, mediante correo, fax, vía telefónica o cualquier otro medio que el denunciante estime necesario. Por otra parte, señala que la Administración Tributaria establecerá los mecanismos internos que garanticen la confidencialidad de la identidad de los denunciante, ya que dicha información posee carácter reservado.

2. Paraguay

- **Requisitos mínimos**

En este caso, la regulación la encontramos en el artículo 238 de la Ley 125/91 de Reforma Tributaria de Paraguay. Según se establece en el mismo:

“ Las denuncias contra contribuyentes responsables o terceros, por infracciones a las disposiciones de esta Ley, deberán reunir las siguientes formalidades y requisitos:

1) *La presentación debe ser hecha por escrito ante la Administración Tributaria.*

2) *El escrito de denuncia deberá contener como mínimo los siguientes datos:*

- a. *Nombre y apellido, documento de identidad, así como el domicilio particular o comercial del denunciante.*
- b. *Nombre y apellido, razón social o nombre de fantasía del denunciado.*
- c. *Domicilio particular o comercial del denunciado.*
- d. *La descripción detallada de los hechos y circunstancias que ameritan la denuncia. El denunciante, no deberá calificar la infracción ni sugerir la sanción aplicable, no siendo parte del sumario administrativo respectivo.*
- e. *En el caso que el denunciante contare con pruebas documentales o de otra índole que justifiquen la comisión de las infracciones denunciadas, deberá adjuntarlas al escrito de presentación”.*

- **Forma de realizar la denuncia**

La única forma de realizar la denuncia es por escrito, tal como se indica en el apartado anterior, sin que sea posible realizar la denuncia ni siquiera a través de la página web de la SET de Paraguay.

14.6.3 Países que tienen una regulación muy detallada del procedimiento de denuncia

1. Argentina

- **Requisitos mínimos**

La denuncia debe incluir:

1) Los datos del denunciado: nombre y Apellido o Razón Social y/o Nombre de fantasía del comercio, domicilio comercial y actividad.

2) La infracción denunciada.

Sin perjuicio de lo expuesto, cuando la denuncia se realiza en forma telefónica o presencial, los datos que se relevan en el acto son:

- 1) Otros datos de importancia del denunciado: número de identificación tributaria (CUIT, CUIL, CDI), domicilio particular, si posee cuentas bancarias, su principal proveedor y su cliente principal.
- 2) Documentación probatoria adjunta.
- 3) Datos del denunciante: nombre y apellido o razón social, domicilio, número de identificación tributaria, teléfono, lugar, fecha y firma. Hay que señalar aquí, que se admiten las denuncias anónimas.

Las únicas denuncias que deben cumplir con requisitos específicos son la previsionales por falta de aportes (art. 13 de la Ley 24.241), para las que resulta necesario, por ejemplo, aportar recibos de haberes de los períodos en que no hayan sido depositados los aportes, o certificación de servicios, o sentencia judicial firme, listado de aportes provisionales extendido por la Administración Nacional de la Seguridad Social, etc.

- **Forma de realizar la denuncia**

La denuncia, puede hacerse telefónicamente, a través del Centro de Atención de Denuncias de la AFIP. También puede efectuarse dirigiéndose personalmente o remitiendo una nota por correo postal a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en concreto a la Dirección General Impositiva o al Departamento Análisis y Control de Denuncias. En ambos casos se recomienda que se aporte la documentación que respalda la denuncia.

2. Colombia

- **Requisitos mínimos**

La denuncia debe incluir el hecho denunciado y una identificación muy extensa del denunciado, tal como se establece el apartado 5.2.de la Instrucción 010 de 8 de abril de 2010 de la DIAN. En concreto deberá indicarse:

- a) Nombre y apellidos o Razón social.
- b) NIT (número de identificación tributaria) o cédula de ciudadanía u otro documento de identificación.
- c) Dirección.
- d) Ciudad.

Las denuncias administrativas en la DIAN pueden presentarse de manera anónima y se continuará con el trámite antes descrito, siempre y cuando los datos suministrados contribuyan a una eficaz investigación. De hecho la mayoría de las denuncias presentadas son anónimas.

- **Forma de realizar la denuncia**

El ciudadano o autorizado puede presentar la denuncia a través del call center, o bien puede remitir el escrito con la denuncia en el nivel central, a la Coordinación RILO y Auditoría de Denuncias de Fiscalización o, en el nivel local, a la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de su jurisdicción. También pueden hacerse de manera personal en cualquiera de las oficinas de la DIAN del país. Por último, pueden presentarse a través de la página web de la DIAN.

3. Perú

- **Requisitos mínimos**

Hay que distinguir a estos efectos dos tipos de denuncias:

1) Denuncias con solicitud de recompensa

Para ser admitidas debe solicitarse expresamente recompensa. Además deben contener la siguiente información:

- a. Nombre, documento de identidad y dirección del denunciante o denunciantes si fuera más de uno, y número telefónico donde puedan ser ubicados.

También se podrá utilizar seudónimo. Los que utilicen seudónimo, o cualquier otro medio para mantener en reserva su identidad, deberán presentar la información requerida en el párrafo precedente en un sobre cerrado y en forma simultánea con la denuncia.

- b. Nombre, razón social o denominación, o número de Registro Único de Contribuyente (R.U.C.) y domicilio del denunciado.
- c. Descripción clara y detallada de los hechos denunciados, precisando los medios fraudulentos utilizados por el denunciado, que deben estar referidos a una o más de las infracciones previstas por el Artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- d. Los medios probatorios que permitan comprobar los hechos denunciados o, en su defecto, precisar el lugar donde puedan ser encontrados.

2) Denuncias sin solicitud de recompensa

El denunciante puede identificarse en la denuncia, o puede ser anónimo. Los datos para considerar presentada la denuncia son:

- a. Nombres y apellidos o Razón Social del denunciado y lugar de ocurrencia de los hechos.
- b. Tipo y número de documento de identidad del denunciado, si la denuncia es presentada utilizando el Formato Electrónico.

- c. Descripción de los hechos denunciados y modalidad de incumplimiento.
- d. Fecha aproximada en que sucedieron los hechos denunciados.

- **Forma de realizar la denuncia**

1) Denuncias con solicitud de recompensa

Se formularán por escrito y se presentarán en cualquiera de las Mesas de Partes de los Centros de Servicios al Contribuyente o de los Órganos de Línea dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos.

2) Denuncias sin solicitud de recompensa

Estas denuncias podrán ser presentadas ante cualquier Unidad de Recepción utilizando el formato físico de denuncia. También se pueden presentar estas denuncias en formato electrónico a través del portal virtual de la SUNAT.

Las denuncias deben adjuntar la documentación sustentatoria, la cual formará parte del expediente a evaluar por la Administración Tributaria. Si la denuncia es presentada a través del portal virtual de la SUNAT, en dicho acto el sistema mostrará las instrucciones necesarias sobre el tipo de medios probatorios, el plazo y forma en que éstos deberán presentarse. En caso de que el denunciante no cuente con medios probatorios en soporte físico, deberá proporcionar información clara y comprobable que permita ubicar las pruebas o elementos para evaluar los hechos denunciados.

En ambos casos, al denunciante se le entregará una constancia de la presentación de la denuncia. Si se utiliza el formato físico, serán las Unidades de Recepción las que acusarán recibo de la denuncia, entregando la constancia de recepción al denunciante. Si la denuncia se presenta en Formato Electrónico, siempre que el registro de información esté completo y cumpla con las validaciones correspondientes, el sistema de denuncias por Internet otorgará al denunciante un resumen de la denuncia, consignando un número de orden autogenerado por el sistema, el cual puede ser impreso, enviado por correo electrónico o consultado posteriormente.

14.7 Causas de archivo de la denuncia

En este caso, podemos diferenciar los países analizados, en función de si están reguladas o no, las causas de archivo de las denuncias presentadas por los particulares.

14.7.1 Países donde la norma no regula las causas de archivo

En este grupo se encuentran, Argentina, Brasil, Chile, Guatemala, México, República Dominicana y Uruguay. Aunque no hay una regulación expresa a este respecto, en algunos de estos países se han puesto de manifiesto en los cuestionarios una serie de motivos que impiden la tramitación de la denuncia.

En el caso de Argentina se archivan las denuncias si una vez analizadas carecen de interés fiscal. Por su parte Brasil archiva las denuncias anónimas y aquellas que no presentan indicios de veracidad. En Chile, las denuncias son archivadas si carecen manifiestamente de fundamento, por falta de veracidad y/o seriedad, así como en aquellos casos en que, producto de una recopilación de antecedentes, se determine que los hechos denunciados no constituyen infracción a la normativa tributaria, o cuando los antecedentes de que se dispone no permiten acreditar dicha infracción. Por último, la DGI de Uruguay, archiva aquellas denuncias que considera que son infundadas. En caso contrario, se acordará el inicio de actuaciones en los términos que determine la División de Fiscalización.

14.7.2 Países donde la norma regula las causas de archivo

1. Colombia

En materia de denuncias de terceros la DIAN cuenta con un sistema de registro para la recepción, calificación y archivo de las denuncias, regulado en la Instrucción 010 de 8 de abril de 2010.

Serán archivadas las denuncias que no sean consistentes. Son consistentes cuando las pruebas que acompañan a la denuncia están relacionadas con la irregularidad tributaria, aduanera o cambiaria, correspondiendo a periodos gravables y obligaciones vigentes.

2. El Salvador

El motivo de archivo de la denuncia que establece el Código Tributario y su Reglamento de desarrollo, es que la denuncia sea infundada.

Así el artículo 36 del Código Tributario establece que: *“Una vez recibida la denuncia, se dará trámite a la misma; no obstante se podrán archivar las denuncias infundadas”*.

El reglamento añade en su artículo 9 que: *“La Administración Tributaria procederá a examinar la documentación e información proporcionada y determinará la procedencia de la denuncia, la que de ser fundada se tramitará y se proveerán los actos administrativos a que haya lugar.”*

3. Paraguay

En Paraguay la causa de archivo de la denuncia que establece la Ley 125/91 de Reforma Tributaria, es el incumplimiento de los requisitos legalmente establecidos.

Así el artículo 238 de la ley de Reforma Tributaria, señala que: *“El incumplimiento de las formalidades y requisitos referidos faculta a la Administración a su rechazo y devolución sin más trámite.”*

4. Perú

Una vez más, en el caso de Perú, debemos diferenciar si la denuncia se ha presentado o no con solicitud de recompensa, ya que las causas de archivo son distintas.

1) Denuncias con solicitud de recompensa

Se presentarán siempre por escrito y se tramitarán por la dependencia a la cual pertenezca el contribuyente denunciado.

Para admitir la denuncia, ésta debe cumplir unos requisitos mínimos. De no cumplirse los requisitos de identificación del denunciante, identificación del denunciado y descripción de los hechos, se le da al denunciante un plazo de subsanación de 30 días. Si en ese tiempo no se regularizan las observaciones, se tendrá por no admitida la denuncia. Las denuncias no admitidas, serán declaradas inadmisibles mediante Resolución de la Intendencia y notificadas al interesado.

Una vez admitidas serán evaluadas. A efectos de la recompensa, y después de la evaluación, la denuncia puede ser rechazada por alguno de los siguientes motivos:

- a. Insuficiencia en la información y/o en las pruebas presentadas.
- b. Los hechos denunciados y/o medios probatorios sean falsos, en cuyo caso serán puestos en conocimiento del Ministerio Público a fin de que proceda conforme a sus atribuciones.
- c. De la evaluación se concluya que la denuncia no amerita el inicio del procedimiento de fiscalización.
- d. Ausencia de medios fraudulentos en la comisión de las infracciones previstas por el Artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- e. Interés fiscal de los tributos omitidos materia de la denuncia, menor a 3 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) vigentes a la fecha de presentación de la denuncia.
- f. La acción de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) para determinar la deuda tributaria haya prescrito.
- g. Si a la fecha de recepción existiera una denuncia anterior admitida a trámite por los mismos hechos y periodos denunciados, sin perjuicio que la misma se tramite, de ser el caso, por los hechos y/o periodos distintos.
- h. Los hechos denunciados sean de conocimiento público por haber sido difundidos en algún medio de prensa o comunicación social.
- i. El sujeto denunciado hubiera regularizado la situación tributaria materia de la denuncia con anterioridad a la fecha de recepción de la misma por la SUNAT.

El rechazo de la denuncia dará lugar al respectivo informe de archivamiento del evaluador, y se comunicará mediante Resolución de Intendencia al denunciante, o denunciantes, de las causas que originaron el archivo.

2) Denuncias sin solicitud de recompensa

Se procederá al archivo de estas denuncias según la Resolución 019-2007/SUNAT cuando:

- a. No aporte pruebas o información comprobable que permita ubicar los elementos para evaluar los hechos denunciados como: fechas, periodos tributarios en que ocurrió el hecho denunciado, entre otros.
- b. No se refiera a incumplimientos tributarios vinculados a tributos internos administrados y/o recaudados por la SUNAT.
- c. Esté referida a periodos prescritos.
- d. Los hechos, tributos y períodos ya fueron denunciados, evaluados y programados, o la Administración Tributaria de oficio hubiere ejercido su facultad de fiscalización sobre aquéllos.
- e. Cuando se constate la falsedad de alguno de los datos a que se refiere el artículo 6° de la presente Resolución.

Si las denuncias no son archivadas y por tanto son ingresadas, se procederá a su evaluación. En la Circular nº 033-2005 de la SUNAT, se regula una clasificación de las denuncias en tres tipos. Las que se van a archivar son las denominadas inconsistentes y las denuncias Tipo 1.

1. Denuncias Inconsistentes

Son aquellas que cumplan con una o más de las siguientes condiciones:

- a. No permiten identificar al denunciado.
- b. No precisa el motivo o detalle de la denuncia.
- c. Están referidas a tributos prescritos.
- d. No están contempladas las infracciones en el Texto Único Ordenado del Código Tributario o tipificado el incumplimiento de obligaciones tributarias.
- e. Los hechos, tributos y períodos ya han sido denunciados, evaluados y programados por el Área de Programación.
- f. No son competencia de la SUNAT.

2. Denuncias Tipo 1

Son las denuncias que reúnen simultáneamente las siguientes condiciones:

- a. Denuncias vinculadas a la no emisión y/o entrega sin requisitos de comprobantes de pago, notas de débito, crédito y/o guías de remisión.
- b. Denuncias cuya información no permite identificar a terceros involucrados para realizar cruces de información, ni se puede inferir la modalidad de evasión.

- c. Reducido Interés fiscal. No se consigna el tributo omitido o éste no supera las tres Unidades Impositivas Tributarias (UIT) vigente a la fecha de comisión de los hechos denunciados.

El resto de las denuncias, son las que se denominan denuncias Tipo 2. En este grupo de denuncias, un evaluador de la SUNAT realiza un proceso de calificación y priorización en base a una serie de criterios como pueden ser, la calidad de los elementos de prueba, modalidad de evasión, antecedentes de acciones de fiscalización del contribuyente, etc. Aquellas denuncias que hayan obtenido una calificación menor, no son tramitadas, pero se remiten al archivo como un antecedente.

14.7.3 Recompensa por las denuncias presentadas por particulares

De los 11 países analizados, el derecho a una recompensa por la denuncia presentada por un particular, solo existe actualmente en el caso de Perú. En Paraguay existe para el caso de los funcionarios desde el año 2004.

1. Paraguay

En Paraguay se reconocía el derecho a una recompensa en el artículo 239 de la Ley 125/91 de Reforma Tributaria al establecerse en el mismo que: *“El denunciante particular de cualquier infracción a la presente Ley tendrá derecho al (30%) treinta por ciento de las multas que se aplicaren y cobraren al transgresor.*

Siempre que ello no se verifique en coincidencia con una inspección ya dispuesta por la Administración ni por operaciones conexas con las de otros contribuyentes en curso de inspección o ya denunciados.

A los efectos de la participación en las multas previstas en el presente artículo, el o los funcionarios actuantes no serán considerados denunciantes.”

Con la ley 2421/04 de Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal, se modifica el artículo 239, eliminándose el derecho a recompensa del denunciante particular, y pasando a tener tal consideración el funcionario. En su nueva redacción, este artículo señala que: *“El funcionario actuante será considerado “denunciante”, de cualquier infracción a la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 y tendrá derecho hasta el 50% (cincuenta por ciento) de las multas que se aplicaren y cobraren al trasgresor. Se considera que el funcionario actúa en carácter de denunciante en nombre y representación de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, entre quienes se deberá distribuir el producido de la participación en la multa mediante un sistema equitativo que se establecerá reglamentariamente por resolución de la Administración Tributaria.”*

2. Perú

La regulación del procedimiento de denuncia y derecho a la recompensa, se encuentra en las dos normas que se señalan a continuación.

Ley de exclusión o reducción de la pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria (Decreto Legislativo n° 815)

Tal como establece el artículo 1 de la ley, el Título I tiene por objeto establecer la aplicación del beneficio de exclusión o reducción de la pena a fin de contribuir a la erradicación del delito tributario.

En el Título II de la ley se regulan las denuncias y recompensas. Según se indica en el artículo 12 de la ley, el sistema de Denuncias y Recompensas tiene por finalidad promover, la participación de personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el artículo 178 del Código Tributario mediante acciones fraudulentas. Se trata de las infracciones relacionadas con el incumplimiento de obligaciones tributarias.

En el artículo 11 se define al “*denunciante*” como aquel que pone en conocimiento de la SUNAT la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones contempladas en el artículo 178 del Código Tributario. La “*Recompensa*”, es aquella cantidad de dinero que se proporciona al denunciante.

Según el artículo 17, será la SUNAT la que establezca mediante Resolución, el procedimiento para admitir, evaluar o rechazar la denuncia.

Por último, en el artículo 14 se indica que: “*El denunciante recibirá la recompensa que se fije mediante Resolución de la Superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.*” La recompensa, según el artículo 15 de la ley, se fija en función del monto efectivamente recaudado por la SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia, y en ningún caso podrá exceder el 10% de dicho importe.

Procedimiento para efectuar denuncias y recompensas (Resolución 075-2003 de la SUNAT)

Esta resolución desarrolla la ley anteriormente mencionada. En cuanto al procedimiento para la admisión, evaluación y rechazo de las denuncias, nos remitimos a lo señalado en los apartados anteriores.

En lo referente a la Recompensa, se regulan de forma muy detallada los siguientes aspectos de la misma:

1) Cálculo de la Recompensa

Se calcula aplicando unos porcentajes sobre la Base de Cálculo (BC).

La base de cálculo de la recompensa se determinará en función a los pagos que, con carácter definitivo, se efectúen por la deuda tributaria materia de la denuncia. La deuda tributaria comprende los tributos, los intereses y las multas, conforme al artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Los porcentajes aplicables a esta BC son los siguientes:

- 10% de la BC si esta es inferior a 400 UIT
- 2,5% de la BC si es superior a 400 UIT e inferior a 1.000 UIT
- 0,05% de la BC por el exceso de 1.000 UIT

La UIT (Unidad Impositiva Tributaria) aplicable es la vigente en la fecha de la emisión de la Resolución en que la Intendencia otorga la recompensa.

2) Pago de la Recompensa

Efectuado el pago, en todo o en parte, de la deuda tributaria materia de la denuncia, la SUNAT mediante Resolución de Intendencia establecerá el lugar, importe y medio de pago de la recompensa que se pondrá a disposición del denunciante, incluyendo la designación del funcionario o servidor competente a cargo de estos trámites. Si el denunciante tuviera deuda tributaria exigible con la SUNAT, se aplicará el importe de la recompensa al pago de este adeudo hasta donde alcanzare, entregando el remanente al denunciante.

14.7.3.1 Procedimiento de denuncia en el caso de Perú

Como ya se ha indicado, de los once países analizados, Perú es el único en el que actualmente existe el derecho de recompensa del denunciante. Es además, el país que tiene una regulación más detallada del procedimiento de denuncia.

El procedimiento es distinto según se trate de denuncia con o sin solicitud de recompensa. En el caso de la denuncia con solicitud de recompensa, el procedimiento es más sencillo, y ya se ha analizado en los apartados anteriores.

Cuando la denuncia se presenta sin solicitud de recompensa, el procedimiento está regulado en la Circular nº 033-2005 de la SUNAT. Indicamos a continuación sus principales aspectos:

1) Ingreso de la denuncia

La denuncia es ingresada cuando cumple unos requisitos mínimos y no incurre en ninguna de las causas de archivo reguladas por la Resolución 019-2007 de la SUNAT.

2) Evaluación de la denuncia ingresada

El Área de Programación de cada Dependencia, según corresponda, es la encargada de evaluar las denuncias ingresadas. El plazo máximo para evaluar la denuncia es de 30 días, debiéndose cumplimentar una "Ficha de Evaluación de la Denuncia" por parte del evaluador.

En la Circular se establece la prioridad de una serie de denuncias a la hora de ser evaluadas. En concreto las que provengan de la Fiscalía de la Nación, el Poder Judicial, la Defensoría del Pueblo, el Ministerio Público, la Procuraduría Pública Ad-hoc, Comisiones Investigadoras o Comisiones de Fiscalización del Congreso, la Contraloría General de la República o de cualquier otra institución del Estado. También tendrán prioridad las originadas por una propuesta de acción de control, solicitada por los Intendentes Nacionales, los Intendentes Regionales o los Jefes de Oficinas Zonales al tomar conocimiento mediante medios de comunicación o por denuncias de conocimiento público, de que existen presumiblemente ilícitos tributarios que requieren ser investigados. También se regula la posibilidad de ampliar la denuncia, con la aportación de nueva información o documentos por el denunciante.

3) Proceso de Evaluación de la denuncia

Una vez evaluadas las denuncias, se clasifican en tres tipos: Inconsistentes, Tipo 1 y Tipo 2. Como ya hemos indicado, las denuncias inconsistentes y las denuncias Tipo 1 son archivadas.

En cuanto a las denuncias Tipo 2, el evaluador debe realizar una calificación y priorización de las denuncias, cumplimentando una "Ficha de Calificación Final del expediente". Para la calificación se utilizan 5 criterios con distintos factores de ponderación:

1. Calidad de los elementos de prueba o indicios →0,35
2. Modalidad de Evasión →0,15
3. Interés Fiscal →0,40
4. Vinculaciones → 0,05
5. Antecedentes de Fiscalización →0,05

Para cada uno de estos criterios, se establece una puntuación de 0 a 5, en función de la mayor o menor calidad de la denuncia, mayor o menor gravedad de la modalidad de evasión, mayor o menor interés fiscal, etc. Por ejemplo, si no se aporta documentación que guarde relación con los hechos denunciados, la denuncia es de baja calidad y se puntúa con un 1. Cuanto más completa sea la información y documentos aportados, mayor será la puntuación. En el caso del interés fiscal, la puntuación va desde 0, cuando no es posible cuantificar el presunto tributo omitido, hasta un máximo de 5 puntos cuando el importe es mayor a 136 UIT. La forma en que debe puntuarse cada criterio viene detallada en anexo nº 3 de la Circular.

Una vez puntuado cada criterio, se multiplica por su factor de ponderación. La Calificación Final del expediente se obtiene sumando todos resultados. El interés fiscal es el criterio que más pondera con un 0,4 siendo los criterios que menos ponderan con un 0,05, la vinculación y los antecedentes de fiscalización.

A la calificación final se le sumará 1 punto, en el caso en que el denunciado o contribuyente tenga una denuncia por delito de defraudación tributaria interpuesta por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, o el contribuyente tenga Informe de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria recepcionado por la Gerencia Procesal y Administrativa de la Intendencia Nacional Jurídica.

4) Ranking de denuncias y acciones a realizar

Una vez obtenida la calificación final de las denuncias, el responsable elaborará un ranking ordenando las denuncias de mayor a menor, adoptando las acciones que correspondan según la puntuación obtenida:

1. Calificación 0 a 2: se remitirá el expediente de denuncia al archivo como antecedente.
2. Calificación 2,01 a 3,5: se remitirá el expediente al área operativa a fin de que se ejecute una acción de fiscalización en Centros de Control y Fiscalización. Si a juicio de las Áreas de Programación se justifica la asignación del expediente a un auditor se podrá programar una verificación o auditoría.

3. Calificación 3,51 a 5,00: se calificará al contribuyente denunciado como “programa especial”. El Área de Programación emitirá una Orden de Fiscalización con el código indicado, el que deberá ser registrado e ingresado en su sistema con un número correlativo independiente para este tipo de programas.

Si un contribuyente se encuentra en el programa especial, se podrán verificar todos los impuestos sobre los que exista presunción de incumplimiento de obligaciones tributarias. Además se podrá autorizar la revisión de otros tributos sobre los que no exista denuncia de incumplimiento, siempre que se considere que su revisión reviste interés fiscal.

5) Contenido del expediente de denuncia

Todo expediente de denuncia debe contener la siguiente información:

1. Ficha de Evaluación de Denuncias
2. Calificación del Expediente
3. Formulario de Denuncia (físico o electrónico)
4. Anexos conteniendo los documentos adjuntados por el denunciante o los obtenidos por el evaluador

CAPÍTULO III

Información en la WEB. Datos estadísticos

1. Información en la WEB por país

La utilización de medios telemáticos para la realización de todo tipo de trámites ante la Administración Tributaria, está ganando terreno día a día, frente a la personación del contribuyente en las oficinas. Se trata de prestar un mejor servicio al contribuyente y ahorrarle tiempo en la realización de sus gestiones. Por ello, hemos querido analizar, en qué medida las Administraciones Tributarias dan facilidades para la presentación de denuncias de particulares por irregularidades fiscales cometidas por otros contribuyentes.

De los doce países analizados, solamente en tres de ellos, Brasil, El Salvador y Nicaragua, no hay información en la página web de la Administración Tributaria acerca de cómo presentar una denuncia, o acerca de los delitos fiscales denunciados ante el Ministerio Fiscal por la Administración Pública.

En algunos países, no solo existe esa información, sino que se va más allá. Como ejemplo de ello, podemos citar el caso de México, donde trata de fortalecerse la transparencia de la Administración Tributaria y combatir la corrupción, tratando de prever actos ilícitos en el interior de la SAT.

Entre otros medios de denuncias con los que se cuenta en la SAT, se han instalado los llamados Teléfonos Rojos, cuyo objetivo es proporcionar a los contribuyentes una herramienta para que puedan realizar, al momento, una denuncia sobre un posible acto de corrupción o cualquier aspecto que pueda considerarse como un abuso o acto ilícito cometido por servidores públicos de la Institución.

A continuación presentamos un cuadro informativo donde se indican las páginas WEB de las Administraciones Tributarias mencionadas en este apartado, así como los enlaces a la información indicada.

AFIP	Administración Federal Ingresos Públicos
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SII	Servicio de Impuestos Internos
DIAN	Dirección Impuestos y Aduanas Nacionales
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
SAT	Servicio de Administración Tributaria
DGI	Dirección General de Ingresos
SET	Subsecretaria de Estado de Tributación

SUNAT Superintendencia nacional de Administración Tributaria

DGII Dirección General de Impuestos Internos

DGI Dirección General Impositiva

PAIS	INSTITUCIÓN	PAGINA WEB	INFORMACIÓN DENUNCIAS Y DELITOS
Argentina	AFIP	www.afip.gov.ar	http://www.afip.gov.ar/guiaDeServicios/documentos/Denuncias.pdf http://www.afip.gov.ar/genericos/denunciasPenales/
Brasil	SRFB	http://www.receita.fazenda.gov.br/	No hay información
Chile	SII	http://home.sii.cl/	https://zeus.sii.cl/dii_doc/denuncias/menu_denuncias.htm
Colombia	DIAN	www.dian.gov.co	http://www.dian.gov.co/DIAN/15Servicios.nsf/Tramites%20dian?OpenView
El Salvador	DGII	http://www.mh.gob.sv/	No hay información
Guatemala	SAT	http://portal.sat.gob.gt/sitio/	http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/contactenos/denuncias-web.html
México	SAT	http://www.sat.gob.mx/	http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/6_1360.html
Nicaragua	DGI	http://www.dgi.gob.ni/	No hay información
Paraguay	SET	http://www.set.gov.py	http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,245,O,S,0,MNU;E:110;4:MNU
Perú	SUNAT	http://www.sunat.gob.pe/	http://www.sunat.gob.pe/defensoriaContrib/denuncias/index.html
Rep Dominicana	DGII	www.dgii.gov.do/	http://www.dgii.gov.do/dgii/Paginas/Contactenos.aspx
Uruguay	DGI	http://www.dgi.gub.uy	http://www.dgi.gub.uy/wdgi/hgxpp001?6,4,458,O,S,0,MNU;E:14;15:MNU

Centrándonos en el tema de la denuncia de irregularidades fiscales, analizamos a continuación la información disponible en las páginas WEB de las distintas Administraciones Tributarias.

1.1 Argentina

En la página web de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), www.afip.gov.ar, existe información muy completa para que un particular pueda efectuar una denuncia. Además, se pone de manifiesto por la institución la importancia que tiene la Ley Penal Tributaria como herramienta para la lucha contra la evasión.

En concreto se incluye:

- 1) Información de cómo y dónde se pueden presentar las denuncias. Existe formulario oficial para su presentación, el n° 288. No obstante ello, en virtud de los distintos canales de ingreso habilitados, también se reciben denuncias sin un formato específico, a excepción de las previsionales por falta de aportes que tienen ciertos requisitos mínimos.

- 2) Normativa que regula esta materia. Se incluye la normativa contenida en la Ley de Procedimiento Tributario que se refiere al secreto fiscal y los artículos de la Ley Penal Tributaria donde se tipifican los delitos tributarios y la pena prevista para cada uno de ellos.
- 3) Listado de denuncias penales relevantes radicadas en los años 2006 , 2007 y 2008. Se trata de casos denunciados por la AFIP por presunta evasión fiscal o previsional. Se han seleccionado aquellos que por sus importes son más relevantes. En concreto, se han incorporado, en materia impositiva, los casos en donde los montos reclamados son superiores a los 500.000 pesos. Tratándose de materia penal previsional aparecen los casos en los cuales las sumas superan los 100.000 pesos.

La información se incluye de forma global por años, indicándose el número de casos denunciados y su importe. Se publica también información desglosada y detallada de los casos denunciados, donde se incluyen los siguientes datos: nombres de los contribuyentes denunciados, la fecha de la denuncia, el número de causa, Juzgado que lleva el caso y calificación legal. No se incluye el CUIT (clave única de identificación tributaria) de los denunciados.

1.2 Chile

En el caso del Servicio de Impuestos Internos (SII), no existe regulación legal sobre la presentación de una denuncia, ni tampoco formulario para ello. Sin embargo, en su página web, podemos encontrar información muy completa acerca de cómo presentar una denuncia.

En la web, <http://home.sii.cl/> se trata de facilitar las posibles denuncias de los particulares, al indicarse que: “Es preocupación permanente de este Servicio recoger la información que usted posee sobre personas, empresas o instituciones que realizan supuestas acciones de evasión tributaria. Si usted conoce casos de los señalados, puede entregar dicha información a través de la alternativa que se ofrece más adelante.” En el caso de no tener acceso a Internet, la denuncia puede depositarse en los buzones de recepción que se encuentran en las oficinas del SII.

Se solicitan unos datos mínimos para poder tramitar la denuncia como son, la causa y descripción de la denuncia y la individualización del infractor. Además se indica que para que la denuncia interpuesta llegue a buen término, se requiere que se entreguen todos los antecedentes disponibles sobre el caso en cuestión. Esto se puede hacer de tres formas: por Internet al efectuar la denuncia, por correo a la dirección que se señale en el Certificado de Recepción de Denuncias que se obtiene después de efectuar la denuncia (se recomienda que el correo sea certificado), o bien mediante la entrega personalmente de los antecedentes al funcionario encargado de la tramitación de la denuncia, una vez que éste contacte al denunciante.

Aunque se admite la denuncia anónima, se insta a que el denunciante se identifique, indicando que la finalidad no es otra que el Servicio de Impuestos Internos pueda establecer contacto con el denunciante en

caso de que se requiera, manteniendo en todo caso la confidencialidad de su identidad. En el caso de que desee mantener su anonimato, la investigación se realizará solo con los antecedentes aportados.

1.3 Colombia

En la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales de Colombia (DIAN), en el apartado de trámites, hay uno referente a la denuncia de posibles irregularidades de carácter tributario, aduanero y cambiario, donde se explica cómo efectuar las denuncias.

Tal como se señala en la página web: *“cualquier persona puede poner en conocimiento ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN posibles irregularidades de carácter tributario, aduanero y/o cambiario”*.

Se indican además cuáles son los requisitos mínimos que debe tener la denuncia, ya expuestos en el Capítulo II, así como las formas de presentación de la denuncia, a través del Call Center, en las oficinas de la DIAN o a través de la web www.dian.gov.co / buzones / quejas y reclamos ó al buzón denuncias@dian.gov.co.

También se informa detalladamente acerca de quién puede presentar una denuncia. Puede ser una persona natural (ciudadano colombiano, ciudadano extranjero, residente, mayor de edad, menor de edad, desempleado, empleado, empresario, estudiante, pensionado, trabajador independiente, con discapacidad, desmovilizado, desplazado, madre cabeza de hogar o padre cabeza de hogar) o una persona jurídica de derecho público o de derecho privado.

1.4 Guatemala

En la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/>, dentro del apartado “contáctenos”, existe un apartado denominado “Denuncias Web”. Según se indica en el mismo, pueden presentarse 3 tipos de denuncias:

- Denuncias por no facturación: pudiendo presentarse, cuando al realizar una compra no se ha entregado factura al comprador.
- Denuncias por actos de corrupción de los funcionarios o empleados de la SAT ya sean de aduanas, de fiscalización o de otra oficina.
- Denuncias por un mal servicio en los puntos de atención al contribuyente.

En todos los casos se solicita la identificación del denunciante (nombre, correo electrónico y número de teléfono), el detalle de la denuncia y la identificación del denunciado. En la página web de la SAT, la única irregularidad fiscal cometida por algún contribuyente que puede denunciarse es la relativa a la falta de emisión de facturas. Tampoco existe formulario oficial para la presentación de denuncias por posibles delitos fiscales.

1.5 México

En la página web de la SAT de México, se pone de manifiesto la importancia que tiene para la Administración Tributaria la colaboración de la ciudadanía en la lucha contra el fraude y la corrupción a través de la presentación de denuncias, y se subraya el carácter reservado que tiene la información proporcionada y la investigación que es su caso se realice.

Además de las denuncias por evasión fiscal, se pueden denunciar posibles actos de corrupción de los funcionarios, pueden denunciarse falsos auditores o la no expedición de comprobantes. Nos remitimos aquí al apartado referente a los requisitos de la denuncia y formas de presentación de la denuncia.

1.6 Paraguay

En el caso de la Administración Tributaria de Paraguay, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), no tiene en su página web información acerca de las denuncias de posibles delitos fiscales. Estas denuncias solo se pueden realizar por escrito. Tampoco existe formulario para efectuar la denuncia.

Sin embargo, si que se insta a la ciudadanía a realizar denuncias en caso de que se detecten o se tengan sospechas de hechos o prácticas de corrupción ocurridos en la Administración Tributaria. Dentro del apartado “contáctenos”, hay un apartado denominado “Denuncie hechos de corrupción”. Tal como se indica en el mismo, la denuncia se puede presentar ante la Unidad de Investigación Interna del Ministerio de Hacienda o ante la Unidad de Delitos Económicos de la Fiscalía General de la República. Asimismo, se agradece a los contribuyentes la presentación de denuncias, porque constituye una valiosa colaboración para seguir depurando las instituciones.

1.7 Perú

En la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) de Perú, dentro del apartado “Asistencia” hay uno relativo a las denuncias. Como se indicaba en el Capítulo II, por Internet solo se pueden presentar las denuncias en las que no se solicita recompensa.

En la web se motiva al contribuyente a realizar denuncias indicándose que: *“A través de esta sección, usted puede contribuir de una manera fácil y directa con las acciones orientadas a combatir las diversas modalidades de evasión tributaria que afectan negativamente el logro de los objetivos Institucionales y del País. Una de las maneras de hacerlo es proporcionando información objetiva y veraz respecto a este tipo de hechos que, en el ejercicio de su actividad económica, profesional o en el desarrollo de su vida personal tengan conocimiento.”*

Una vez presentada la denuncia se añade que: *“La lucha contra la evasión tributaria es cosa de todos. El país agradece su colaboración”*.

Además, se indican las dos modalidades que pueden utilizarse para presentar una denuncia:

- Presencial, utilizando un formato aprobado al efecto por la SUNAT. Deberán presentarse dos copias en la mesa de partes de las oficinas de la SUNAT o Centros de Servicios al Contribuyente. La mesa sellará el original y la copia, entregándole la copia al denunciante como justificante de la presentación.
- Por Internet. Hay una aplicación muy amigable que va indicando qué datos se tienen que cumplimentar y cómo hacerlo. Los requisitos a cumplimentar son los siguientes:
 1. Identificación del denunciado: nombre y apellidos o razón social, domicilio, teléfono y correo electrónico.
 2. Datos identificativos de las personas o empresas vinculadas con el denunciado.
 3. Tipo de denuncia: a qué infracción tributaria se refiere (renta, aduanas, contrabando)
 4. Detalle de la denuncia: descripción detallada de los hechos.
 5. Fecha o periodo, en el que se producen los hechos denunciados.
 6. Si existen pruebas de los hechos denunciados y de qué tipo son (contratos, facturas...)
 7. Datos identificativos del denunciante.

Si el registro de la denuncia es correcto, el sistema emite un “*resumen virtual*” con los datos de la denuncia presentada y un “*número de orden*”. Este número debe conservarse, para el seguimiento posterior de la denuncia y, en su caso, para el envío de pruebas o documentación directamente al departamento encargado de la denuncia.

1.8 República Dominicana

Si bien en este caso no existe una regulación específica acerca de las denuncias que puedan presentar los particulares ante la Administración Tributaria, tal como se indicó en el Capítulo II, en la página web de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), www.dgii.gov.do/, existe un apartado donde los ciudadanos pueden presentar sus denuncias.

En el apartado de “*Asistencia*” se contempla la posibilidad de denunciar las irregularidades del NCF (número de comprobante fiscal). Además hay un apartado para la “*tramitación de denuncias generales*”. Se da gran importancia, a la correcta emisión y utilización de los comprobantes fiscales (facturas, notas de crédito débito...) que acreditan la transferencia de bienes o prestación de servicios.

1.9 Uruguay

Como ya se indicó anteriormente, en el caso de la DGI (Dirección General Impositiva) de Uruguay, en su web, <http://www.dgi.gub.uy/>, la única información disponible, se refiere a los datos que debe contener una denuncia y la forma de presentarla. Nos remitimos aquí a lo indicado en el apartado referente a los requisitos de la denuncia.

2. Datos estadísticos

En muchos de los países analizados, no existe información estadística acerca del número de delitos fiscales denunciados, del importe de la deuda defraudada, o del importe de la deuda que finalmente se cobra cuando un expediente es objeto de denuncia por delito fiscal. Tampoco se conocen cuáles son las modalidades delictivas más habituales. No obstante, se expone en este apartado la escasa información contenida a este respecto en las contestaciones a los cuestionarios.

2.1 Evolución del número de denuncias durante los años analizados, 2005 a 2008

Tenemos datos de cinco de los países analizados. En el cuadro siguiente se hace constar el número denuncias por delito fiscal realizadas por la Administración Tributaria cada uno de los cuatro años.

	2005	2006	2007	2008	Variación (**)	Población 2008(***)	Pob/delitos	aprox
Argentina	1550	1432	1367	1047	-32,45%	40.677.348	38.851	39.000
Chile	398	292	222	302	-24,12%	16.454.143	54.484	54.000
Colombia	2997	2524	3873	4549	51,79%	45.013.672	9.895	10.000
El Salvador	5	20	51	45	800,00%	7.066.403	157.031	157.000
Paraguay (*)	88	88	12	12	-79,54%	6.831.306	569.276	569.000

* En el caso de Paraguay las estadísticas se realizan de forma global cada dos años. Para los años 2005 y 2006 el total de denuncias es de 177. Para 2007 y 2008 es de 24. Se desconoce el número de denuncias de cada año. Para poder realizar la comparación, se ha partido de la hipótesis de que ese número es el mismo para cada uno de los dos años.

** Variación: el porcentaje se ha calculado comparando el número de delitos denunciados en el 2005 en relación con los del 2008.

*** Población: número de habitantes en cada país en el año 2008 (fuente: indexmundi.com)

Una conclusión objetiva a la que puede llegarse fácilmente observando los datos del cuadro, es que en Argentina, Chile y Paraguay ha disminuido el número de denuncias por delito fiscal que se han realizado en el año 2008, si las comparamos con las realizadas en el año 2005. En Argentina la disminución es del 32,45%, en Chile del 24,12% y en Paraguay del 79,54%.

Por el contrario, en este mismo periodo, se ha producido un incremento de los delitos fiscales denunciados, tanto en Colombia, 51,79%, como en El Salvador, 800%. En este último caso debe tenerse en cuenta que el número de delitos denunciados en el 2005 era muy bajo, solo 5 delitos, de ahí su porcentaje tan elevado de crecimiento.

Es difícil, determinar los motivos por los cuales ha aumentado o disminuido el número de delitos denunciados. Las variaciones podrían deberse a un aumento o disminución del número de delitos presuntamente cometidos, a la mayor o menor conciencia ciudadana al respecto, incidiendo esto en el número de denuncias que efectúan los particulares, a la mayor o menor eficacia en el funcionamiento de la Administración Tributaria, o a la evolución de la legislación y procedimientos en cada uno de los países.

Si tenemos en cuenta la población de cada uno de estos países en el año 2008 y la comparamos con el número de denuncias de delitos fiscales de ese año (columnas 4 y 5), podemos ver que se mantiene el orden de los países en cuanto al número de denuncias presentadas tanto en términos absolutos como relativos. El orden de los países en función del número de denuncias de mayor a menor es el siguiente:

1. Colombia: 4.549 denuncias presentadas en el año 2008. Esto supone que se presenta una denuncia por cada 10.000 habitantes.
2. Argentina: 1.047 denuncias en el año 2008. Se presenta una denuncia por cada 39.000 habitantes.
3. Chile: 302 denuncias en el año 2008. En este caso se presenta una denuncia por cada 54.000 habitantes.
4. El Salvador: 45 denuncias en el año 2008. Esta cifra teniendo en cuenta la población, supone que se presenta una denuncia cada 157.000 habitantes.
5. Paraguay: 12 denuncias presentadas en el año 2008. Se presenta una denuncia por cada 569.000 habitantes.

2.2 Modalidades delictivas más denunciadas durante los años analizados, 2005 a 2008

Al igual que ocurre con las estadísticas, la información que se tiene en los países de la Región acerca de cuáles son las modalidades delictivas que se dan con más frecuencia es más bien escasa. No obstante, hemos recibido información de algunos de los países, que pasamos a exponer:

1. Argentina

En el año 2008 las modalidades delictivas más denunciadas fueron:

- Facturas apócrifas 41%
- Omisión de ventas 29%
- Omisión de ingresar aportes previsionales retenidos 10% (cotizaciones a la Seguridad Social)
- Otros 20%

2. Chile

En este caso la información se refiere a los cuatro años analizados (2005 a 2008), siendo las modalidades delictivas más denunciadas:

- Falsificación, facilitación y comercialización de documentación tributaria falsificada (art. 97 n° 4 inciso final del Código Tributario).
- Evasión mediante confección de declaraciones de impuestos maliciosamente incompletas o falsas (art. 97 n° 4 inciso primero del Código Tributario)
- Evasión de Impuesto a las Ventas y Servicios mediante incorporación de facturas falsas (art. 97 n° 4 inciso segundo del Código Tributario).
- Delitos de comercio clandestino (art. 97 n° 8 y 9 del Código Tributario). Se trata del comercio ejercido sobre mercancías, valores o especies de cualquier naturaleza, sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de impuestos, que gravan su producción o comercio.

3. El Salvador

- Evasión de impuestos por la presentación de declaraciones falsas, al no incorporar el importe real de los ingresos o ventas.
- Falsificación de sellos oficiales de la Administración Tributaria en declaraciones tributarias.
- Uso y tenencia de documentos falsos, para pagar menos impuestos o solicitar la devolución del IVA exportadores.

4. Paraguay

- Evasión de impuestos a través de la ocultación de impuestos o del abultamiento de costos.
- Utilización de facturas apócrifas.
- Recuperación indebida del excedente de crédito fiscal en el Impuesto sobre el Valor Agregado.

5. Perú

- Ocultación de ingresos.
- Obtención indebida de devoluciones, de crédito fiscal o del beneficio de exportadores.

6. Guatemala

- No emisión de facturas.
- Utilización de facturas falsas.
- Utilización de documentos falsos.
- No declaración de impuestos.

Como puede observarse, las modalidades de delito fiscal más habituales son la utilización de facturas falsas, la ocultación de ventas y la presentación de declaraciones incompletas o falsas.

ANEXO

1. Cuestionario: Delito Fiscal En America Latina

1.1 Regulación del Delito Fiscal.

El delito fiscal, tiene varias denominaciones, delito tributario, delito de evasión fiscal o delito contra la Hacienda Pública. Puede encontrarse regulado en diversos cuerpos normativos, tales como código penal, el código tributario o en leyes especiales. La antigüedad de la norma en cada caso también es distinta.

En este apartado se solicita:

- Denominación del delito fiscal en su país.
- Indicar las conductas que se sancionan como delitos fiscales en el país.
- Síntesis de la evolución legislativa en el tratamiento del delito fiscal en su país.
- Tipos de delito fiscal que existen actualmente. Se solicita enviar el link. Si ello no fuera posible, adjuntar la normativa en un archivo.
- Indicar si existe o no dispersión normativa en la regulación del delito fiscal.
- En función del rango que tiene la norma que regula el delito fiscal en su país, explicar brevemente el procedimiento que se seguiría para reformarla, indicando las especiales dificultades, que en su caso, puedan retrasar el cambio normativo en esta materia.
- En aquellos países en que existan varios niveles administrativos (Nacional, regional, provincial, municipal o similares), indicar si la regulación del delito es nacional y afecta a toda defraudación a la Hacienda Pública sea del nivel administrativo que sea, o si hay una regulación específica para las distintas Haciendas o niveles territoriales.

Importante: en el caso de existir regulación del Delito distinta a la nacional, indicarlo brevemente y hacer referencia en el resto del cuestionario SOLO a la regulación nacional.

1.2 Relevancia del Delito Fiscal en su Administración

La evolución del entorno socio-económico (la globalización de la economía, la mejora de las comunicaciones, entre otros factores) favorece la comisión de delitos fiscales y dificulta su descubrimiento e investigación. A esta circunstancia se une la situación de crisis económica que estamos padeciendo, donde el Estado requiere más recursos para financiar las políticas de gasto público.

Es por ello que algunas Administraciones Tributarias están realizando un esfuerzo normativo, tanto sustantivo como procedimental, para tratar de ser eficaces en la lucha contra la evasión y lograrlo de la forma más eficiente posible.

En este apartado se solicita:

En función de lo indicado anteriormente, cumplimentar el siguiente cuadro señalando con una “x” el nivel de prioridad que le dan los poderes públicos a la normativa sustantiva y procedimental del delito en su país.

Nivel de Prioridad		
	N. Sustantiva	N. Procedimental
Muy Alta		
Alta		
Normal		
Baja		
Nula		

Además se pide que se responda a las siguientes cuestiones:

1. ¿Se han producido reformas recientes en su normativa? . Si es así, indicar la fecha de la reforma, la normativa que la regula, y brevemente cuales son los aspectos sustantivos o procedimentales que se han modificado.
2. ¿Hay alguna reforma en marcha ahora mismo? .Si la respuesta es afirmativa indicar brevemente qué cuestiones quieren modificarse con esa reforma.
3. ¿Hay una creciente preocupación de la Administración Tributaria y/o de los políticos por el tema, o por el contrario no es una cuestión que en estos momentos preocupe a los poderes públicos? .

1.3 Configuración del Delito Fiscal

En la legislación que regula esta figura jurídica, suelen tipificarse las acciones u omisiones que constituyen delito, indicando los elementos objetivos y subjetivos que debe presentarse para su configuración. En muchos casos se exige expresamente la existencia de dolo o incluso, de elementos subjetivos específicos del tipo. En cuanto a las sanciones que se impondrán, pueden ser monetarias(ej: multas) o no monetarias (ej: pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, o el comiso del producido del delito). En algunos países se llega a la pena privativa de libertad.

En relación con las sanciones pecuniarias, algunas legislaciones las fijan en la moneda nacional, lo que no deja de tener cierto sentido, pero con ello puede generarse el problema que se está produciendo en algunos países, en el sentido que los importes se quedan obsoletos, como consecuencia de la inflación y de la variación del valor del dólar, en caso que la moneda esté referenciada con éste. Para evitar este problema, hay países que utilizan una “Unidad de Cuenta Tributaria” que se va actualizando año a año, en función de la evolución de la inflación y/o del valor del dólar.

En este apartado se solicita:

Cumplimentar el siguiente cuadro. Pueden añadirse tantas filas como sea preciso, y en caso de ser necesario, alguna columna.

Conducta Prohibida	Importe Defraudado	Sanción pecuniaria (1)	Sanción no pecuniaria	Penal privativa libertad

- (1) Sanción pecuniaria. Indicar la cantidad y la moneda en la que está regulada, o en su caso la Unidad de Cuenta Tributaria. En el caso de utilizarse Unidad de Cuenta, o similar, se pide una breve descripción de la misma (definición, cada cuanto se actualiza, a través de que norma...)

Nota: si se considera necesario por su extensión, se puede adjuntar el cuadro separadamente como anexo al cuestionario. Por último, deberá indicarse si para la realización del delito fiscal se exige expresamente la concurrencia de dolo, o si la conducta respectiva puede ser llevada a cabo con dolo eventual o imprudencia.

1.4 Procedimiento Administrativo: consecuencias de la existencia de indicios de delito.

Aquí se debe efectuar un breve análisis del procedimiento a seguir desde que se detecta la posible existencia de un delito fiscal en sede administrativa. Para ello se pide que se haga referencia a una serie de cuestiones mínimas, además de comentar todas aquellas otras que se consideren de interés:

- Denuncia del posible delito: lo más habitual es que el funcionario que en el ejercicio de sus funciones detecte la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, tenga la obligación de denunciarlo. Sin embargo, lo que varía de unas legislaciones a otras es la existencia o no de prejudicialidad administrativa, es decir, si debe finalizarse el procedimiento administrativo antes de denunciar el delito, o si éste debe suspenderse, procediendo a la denuncia de inmediato, siendo el juez en este caso quien determine la cuota defraudada. Además existe la posibilidad en algunas legislaciones de que el Ministerio Fiscal denuncie la posible existencia de un delito fiscal sin necesidad de una actuación previa de la Administración Tributaria.
- Decisión sobre el inicio del procedimiento: en algunos ordenamientos la Administración Tributaria tiene la facultad de decidir si se inicia o no un procedimiento penal por delito fiscal. En otros casos, es directamente el Ministerio Público o el tribunal quien de oficio quien puede dar inicio al procedimiento.

- Principio “ne bis in idem”: en virtud de este principio, no pueden sancionarse unos mismos hechos dos veces, en vía administrativa y penal. En muchas legislaciones se respeta este principio, no iniciándose el procedimiento sancionador o interrumpiéndolo, según sea el caso, si se han apreciado indicios de delito en el ámbito administrativo. Si la sentencia es condenatoria no se podrá iniciar o reanudar el procedimiento sancionador. Sin embargo en otras legislaciones las penas se imponen sin perjuicio de las sanciones administrativas que procedan.
- Consecuencias del delito. Pena, multa y responsabilidad civil: si la sentencia es condenatoria, en algunas legislaciones, además de la multa, y en su caso la pena, la sentencia debe contener la declaración de responsabilidad civil derivada del delito. Esta responsabilidad incluye el pago de la cuota defraudada y los intereses de demora tributarios, y se exigirá por la Administración Tributaria en vía de apremio.

En este apartado se solicita:

Cumplimentar el cuadro siguiente indicando para los tres casos señalados, funcionario de la Administración Tributaria, Ministerio Fiscal y particulares, si la denuncia del delito fiscal es obligatoria o voluntaria. Deberá marcarse con una “x” la casilla correcta.

	Denuncia Obligatoria	Denuncia Voluntaria
Funcionario AT		
Ministerio Fiscal		
Particular		

2. Si existe o no la “prejudicialidad administrativa”.
3. Efectos que se producen en el procedimiento administrativo y en el sancionador, como consecuencia de la denuncia: interrupción del cómputo de los plazos de prescripción, Interrupción del cómputo del plazo de duración de los procedimientos.
4. Si se aplica o no el principio “ne bis in idem”.
5. Explicar el procedimiento a seguir por la Administración Tributaria en el caso de que la sentencia sea condenatoria, así como en el caso de que sea absolutoria.
6. Indicar si existen Tribunales de Justicia especializados en temas tributarios. Si es así ¿existe especialización en todos los niveles judiciales?, ¿en cuáles?.
7. Peritos de la Administración Tributaria. Indicar si según su legislación existe la posibilidad de que un Juzgado solicite la colaboración/ayuda de un especialista en Tributos para poder resolver el juicio. Si es así, indicar si se solicita la actuación de funcionarios de la Administración Tributaria para actuar como peritos en los juicios tributarios.
8. Por último, se comentarán todas aquellas otras cuestiones que se consideren de interés para la comprensión del procedimiento.

1.5 Denuncia por particulares.

El número de denuncias que presentan los particulares ante la Administración Tributaria por tener conocimiento de sanciones o delitos tributarios cometidos por otros contribuyentes, así como la normativa que, en su caso, regula estas denuncias, varía de unos países a otros. Se trata básicamente, de una cuestión de “cultura tributaria”. En algunos países todavía se ve al defraudador como un “héroe”. Sin embargo, cada vez es más habitual que el ciudadano se de cuenta de que lo que no pagan los incumplidores, lo acaban pagando los cumplidores.

En este apartado se solicita:

1. Indicar la normativa que regula las denuncias de particulares ante la Administración Tributaria. Enviar el link. Si no es posible, se solicita adjuntar un archivo con la norma.
2. Indicar, si se pueden denunciar las infracciones tributarias, los posibles delitos contra la Hacienda Pública, o ambas cosas.
3. Relacionar los requisitos mínimos que se exigen por la normativa vigente para poder presentar una denuncia y que ésta sea admitida.
4. Causas de archivo de la denuncia.
5. Indicar si existe formulario oficial para presentar la denuncia. Enviar el link, o de no ser posible, un archivo.
6. En la página web de su Administración Tributaria, ¿existe información acerca del procedimiento de denuncia? En el caso de existir formulario, ¿está colgado en la página web de la Administración Tributaria?.
7. Existe recompensa por las denuncias presentadas. ¿En qué consiste? ¿Tiene límite máximo? .Indicar la norma que la regula en caso de existir y enviar el link. En caso de no ser posible, remitir la norma en un archivo por correo.
8. En su opinión, en su país ¿está mal visto denunciar al defraudador o se ve como una acción en beneficio de la comunidad y de la ciudadanía?

1.6 Excusa absolutoria.

En alguna legislación se ha regulado como excusa absolutoria, la regularización de la situación tributaria por el obligado tributario con una serie de condiciones. En este caso se produce la anulación o supresión de la pena por causas que concurren con posterioridad a la ejecución del hecho, impidiendo la pena para el delito ya consumado.

En este apartado se solicita:

Indicar si existe alguna/s excusas absolutorias previstas para este delito en su legislación:

1. Indicar la normativa que las regula. Enviar el link, o en su defecto, un archivo.
2. Explicar brevemente en qué consisten y cuáles son las condiciones para poder aplicarlas.

1.7 Prescripción del delito fiscal

La prescripción es la causa de extinción de la responsabilidad por el transcurso del tiempo.

En este apartado se solicita:

1. Plazo de prescripción del delito fiscal.
2. Inicio del cómputo del plazo de prescripción del delito fiscal.
3. Causas de interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción del delito fiscal.
4. Indicar los plazos de prescripción en el ámbito administrativo: para la determinación de la deuda tributaria, para exigir la deuda tributaria y para imponer sanciones por parte de la Administración Tributaria.

1.8 Estadísticas. Datos.

Se solicita aquí, en la medida de lo posible, información estadística acerca de las denuncias de delitos fiscales.

En este apartado se solicita para el periodo 2005-2008:

1. Número de delitos denunciados al año.
2. Importe estimado de la deuda defraudada por los delitos denunciados.
3. Importe de la deuda denunciada durante esos cuatro años, cobrada a finales del 2009. Por diferencia, importe pendiente de cobro a esa misma fecha.
4. Relacionar, en esos 4 años, cuáles han sido las modalidades delictivas denunciadas más habituales (Ej: ocultación de ventas, compras ficticias, solicitud indebida de devoluciones).

Nota Importante: si no se tiene la información que se solicita, podrán aportarse aquellas estadísticas o datos que se considere que pueden ser relevantes para el estudio comparativo.

1.9 Valoración del sistema. Otras cuestiones u observaciones de interés.

Por último, se pide una breve opinión sobre el sistema de lucha contra los delitos fiscales que existe en su país: ventajas, inconvenientes y si modificaría algo para mejorar el sistema. Podrá añadirse aquí cualquier otra cuestión u observación que se considere puede ser de interés.