

EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

CAROLINA GÁLVEZ B.¹⁵

CATALINA GIRAUDO O.¹⁶

FRANCISCA GÓMEZ L.¹⁷

RESUMEN

A raíz del proyecto de ley que pretende modificar la titularidad de la acción penal tributaria en nuestro país, el presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis comparativo acerca del tratamiento que los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) le han dado a ésta. En especial, se verificará si es la Autoridad Administrativa o el Ministerio Público de cada país, el organismo que ejerce el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal sobre los delitos tributarios. Lo anterior, con la finalidad de aportar nuevos antecedentes en materia de tributación internacional en la discusión actual.

PALABRAS CLAVE: Acción penal tributaria, delitos tributarios, Autoridad Administrativa, OCDE

¹⁵ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile. Senior Manager en PwC. Magíster en Derecho Mención Dirección y Gestión Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez.

¹⁶ Abogada, Universidad Adolfo Ibáñez. Asistente en PwC.

¹⁷ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile. Asistente en PwC.

I INTRODUCCIÓN

Con fecha 15 de marzo de 2015 fue ha ingresado a tramitación en la Cámara de Diputados de Chile el Proyecto de Ley¹⁸ que tiene por objeto modificar el artículo 162 del Código Tributario¹⁹ (en adelante “CT”), permitiendo que la titularidad de la acción penal en los delitos tributarios, que actualmente le corresponde al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), sea compartida con el Ministerio Público.

Actualmente el artículo 162 del CT dispone lo siguiente en su inciso primero:

“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director”.

Los incisos sextos y séptimos de la misma norma agregan:

“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.

Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada”.

De acuerdo a lo anterior, el artículo 162 del CT establece que en la actualidad el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios corresponde exclusivamente al SII, teniendo como excepción el caso en que puede presentarse una querrela por el Consejo de Defensa del Estado pero sólo a requerimiento del Director del SII, lo que confirma la exclusividad del SII en el ejercicio de la acción penal respecto de los ilícitos tributarios.

¹⁸ El Proyecto de Ley N° 9954-05 fue presentado en la legislatura 363 de la Cámara de Diputados de Chile, con fecha jueves 19 de marzo del 2015.

¹⁹ Inciso primero del artículo 162 del DL N°830. CHILE. Código Tributario. Publicado en el diario Oficial del 27 de diciembre de 1974.

En relación a este artículo, el Proyecto de Ley establece en la parte pertinente lo siguiente:

“ARTÍCULO ÚNICO: *Modifíquese el artículo 162 del DL 830, Código Tributario, de la siguiente manera:*

a) *En el inciso primero elimínese la palabra “sólo”.*

b) *Agréguese el siguiente inciso segundo nuevo:*

El Ministerio Público podrá investigar y ejercer la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realizare.

c) *Elimínese el inciso sexto.*

d) *Sustitúyase el inciso séptimo por el siguiente:*

El Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar los antecedentes respecto a delitos tributarios al fiscal que tuviere a cargo la investigación, con la sola finalidad de decidir si ejercerá las atribuciones que le otorga el inciso primero del presente artículo”.

Así, mediante el texto con el que se pretende modificar el artículo 162 del CT, se introducirían distintos cambios, por medio de los cuáles el SII dejaría de detentar la potestad exclusiva para el ejercicio de la acción penal en el caso de los delitos tributarios. En efecto, la nueva norma permitiría que el Ministerio Público ejerza la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realice.

Este tipo de discusión legislativa no es nueva en la comunidad internacional, razón por la que resulta de particular interés conocer el tratamiento legislativo que reviste esta situación en países que presentan estándares de alto nivel técnico, con el objetivo de comprender la estrategia que han optado los mismos, al momento de decidir el organismo encargado de detentar la acción penal tributaria.

En este contexto, hemos pretendido indagar en el estudio sobre la titularidad de la acción penal en materia tributaria, en 29²⁰ de los 35 países²¹ pertenecientes actualmente a la OCDE, organización de la cual Chile forma parte desde enero del 2010.

²⁰ Téngase presente que, para efectos de esta publicación, no serán consideración los siguientes países pertenecientes a la OCDE: Austria, Letonia, Suecia, Eslovenia, Lituania e Israel.

²¹ Al 20 de septiembre de 2017, los países que actualmente son miembros integrantes de la OCDE, ordenados según la fecha de ingreso a la misma, son los siguientes:

Creemos que el poder conocer la realidad legislativa de los países de la OCDE, países que representan las economías más poderosas del mundo y que gozan de un alto nivel de tecnicidad y experiencia en esta materia, podrían ser un referente para nuestro país al momento de buscar la mejor estrategia para combatir los delitos tributarios.

II ANTECEDENTES PREELIMINARES

La OCDE se describe a sí misma como una organización que ayuda a los países miembros frente a los retos económicos, sociales y de gobernanza de una economía globalizada, ofreciendo una plataforma donde los gobiernos de diferentes naciones puedan trabajar de manera conjunta para compartir experiencias con miras a buscar soluciones principalmente a problemas de impacto económico, social y ambiental. De esta forma, *“el diálogo, el consenso, las evaluaciones y las revisiones entre pares conforman el núcleo del trabajo de la OCDE, la que constituye una de las fuentes más grandes y confiables a nivel internacional en los ámbitos de las estadísticas y de la información económica y social”*²².

Es importante tener presente que una de las ventajas de pertenecer a esta organización radica en que los países miembros, se comprometen con estándares de alto nivel técnico, identificando mejores prácticas, a través del análisis y comparación de datos y estadísticas, realizando pronósticos y tendencias que a nivel de la comunidad internacional se den en un determinado asunto en particular.

En este contexto, en los últimos años, la OCDE ha fortalecido su compromiso relativo a los asuntos de materia tributaria, poniendo especial énfasis en el tratamiento del combate contra los delitos tributarios y el rol que juegan las autoridades administrativas en la prevención, investigación

Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Dinamarca, Islandia, Noruega, Turquía, España, Portugal, Francia, Irlanda, Bélgica, Alemania, Grecia, Suecia, Suiza, Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Italia, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea del Sur, Eslovaquia Chile, Eslovenia, Israel, Estonia, Letonia.

²² Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales de Chile [en línea] Dirección del Ministerio de Relaciones Exteriores, Gobierno de Chile <<https://www.direcon.gob.cl/ocde/>> [consulta: 31 agosto 2017].

y persecución de los mismos. Es así, como en el año 2013, la OCDE lanzó la segunda edición de un estudio acerca de la cooperación interinstitucional con miras a combatir los delitos tributarios y financieros, tanto de países miembros de la OCDE, como de algunos países invitados. En dicha instancia se logró constatar que este tipo de delitos habrían aumentado, tanto en sofisticación como en diversidad.

Asimismo, en el mencionado estudio se pretendió comparar y analizar diversos ámbitos en las relaciones de las autoridades de cada país, a la hora de combatir la lucha contra estos ilícitos.

Para efectos de esta publicación, nos detendremos en el capítulo segundo de la publicación emitida por la OCDE recién mencionada, la que se refiere a modelos organizacionales de los agentes que combaten los delitos tributarios, teniendo en especial consideración para esta oportunidad, el estudio particular de modelos de organización de los países miembros de la OCDE, en la fase de investigación, de la persecución penal de los ilícitos en comento.

Bajo este escenario, la OCDE, a través de sus agentes especializados, y para efectos del estudio antes mencionado, clasificó la etapa de investigación de la persecución penal de los delitos tributarios en los países miembros de dicha organización, en 4 modelos²³, los que a modo de resumen se indican a continuación:

- Modelo N°1: La Autoridad Administrativa es la responsable para dirigir y conducir la investigación de los delitos tributarios. En estos casos, la Oficina del Ministerio Público, no cumple ningún rol en dichas investigaciones, y solamente puede proveer de asesoramiento a los investigadores respecto al proceso legal o a los medios de prueba. Según el estudio de la OCDE, compartirían características de este modelo, los siguientes países: Australia, Canadá, Alemania, Grecia, India, Irlanda, Japón, Corea del Sur, Malasia²⁴, Nueva

²³ OCDE. 2013. Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-second-edition.pdf>> [consulta: 31 agosto 2017] Esta publicación fue presentada y lanzada en la tercera reunión internacional sobre crímenes fiscales, celebrado en Estambul los días 7 y 8 de noviembre de 2013, organizado por el GIB (la Administración Tributaria turca), VDK (la Inspección Tributaria turca) y MASAK (la Unidad Turca de Inteligencia Financiera).

²⁴ Téngase presente que, para el estudio de dicha publicación de la OCDE, se invitó a países que no eran miembros de la misma, como por ejemplo: Malasia, Singapur, Sudáfrica, Uganda y Azerbaiyán, entre otros. Lo anterior, en el contexto de que el

Zelanda, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Uganda, Reinos Unidos y Estados Unidos.

- Modelo N°2: La Autoridad Administrativa conduce la investigación, pero lo hace bajo la dirección del Fiscal o en el caso de España, bajo jueces examinadores: Este modelo se aplica para los siguientes países: Austria, Azerbaiyán, El Salvador, Estonia, Hungría, Letonia, Países Bajos, Portugal, Serbia, Suecia, España y Estados Unidos.
- Modelo N°3: Una agencia tributaria especializada afuera de la autoridad administrativa es la encargada de conducir la investigación: En este caso, la agencia especializada, conduce la investigación bajo la supervisión del Ministerio de Finanzas del respectivo país, los países que mantienen este régimen son los siguientes: Ghana, Grecia, Islandia y Turquía.
- Modelo N°4: La agencia especializada afuera de la autoridad administrativa encargada de conducir la investigación es la policía o el Fiscal, lo que ocurre en los siguientes países: Bélgica, Brasil, Burkina Faso, Francia, Finlandia, Chile, Colombia, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Perú, Eslovaquia, Eslovenia y España.

Resulta a lo menos curioso notar como el estudio antes mencionado, inserta a Chile dentro del cuarto modelo de organización de las agencias de cada país en la investigación de los delitos tributarios, clasificando a nuestro país, como de aquellos en donde la policía o el Fiscal es la encargada de conducir la investigación de dichos ilícitos y siendo el Director del SII el encargado de iniciar la acción penal.

Lo anterior ocurre, porque el artículo 162 del CT 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. (...) Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá*

trabajo de la OCDE se extiende más allá los países que lo integran, a través del Centro para la Cooperación con No-Miembros (CCNM), del Centro de Desarrollo y a través de iniciativas regionales que cubren Europa del Este, Asia, América Latina y el Medio Oriente.

ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada".²⁵

Lo anterior, en virtud de la atribución que tiene el Ministerio Público para investigar los hechos constitutivos de delitos que le ha sido entregada por la Constitución Política de la República, en su artículo 83.²⁶

Sin embargo, debe tenerse presente, como veremos más adelante, que de no ser por la Autoridad Administrativa de nuestro país, el Ministerio Público, no conocería de que existe un ilícito que debe investigar, puesto que en Chile, cuando la Administración Tributaria descubre evidencia de un posible delito fiscal, es el Director del SII quien iniciará la acción penal tributaria, siendo dicha autoridad, la que tiene la titularidad exclusiva de ejercer la acción penal en materia de ilícitos tributarios.

El análisis de los modelos de organización establecidos por la OCDE, se encuentra resumido en el Cuadro N°1²⁷:

En este contexto, si bien hemos detectado que en el caso de la persecución penal de los delitos tributarios, la OCDE, ha emitido publicaciones refiriéndose al estudio de la investigación de los delitos tributarios, como la recientemente señalada, en general, ésta organización no se ha referido a la autoridad encargada de accionar el procedimiento penal, ni a cómo se interrelacionan las autoridades administrativas, los Fiscales, la policía, o cualquier agente que participe de alguna forma en la persecución de los delitos a la hora de decidir si un determinado contribuyente es acusado penalmente o no por el delito tributario cometido.

²⁵ Inciso sexto y séptimo del artículo 162 del DL N°830. CHILE. Código Tributario. Publicado en el diario Oficial del 27 de diciembre de 1974.

²⁶ Artículo 83 del Decreto 100. CHILE. Constitución Política de la República. Publicado en el diario Oficial del 22 de septiembre de 2005.

²⁷ OCDE, *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, 2013. P.31 [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-second-edition.pdf>> [consulta: 31 agosto 2017]. Téngase presente, además, que tanto Estados Unidos, como Islandia y España, se encuentran incluidos en dos categorías diferentes por contener sistemas mixtos de investigación de los delitos tributarios. Por lo demás, cabe mencionar que Italia (país miembro de la OCDE), no se encuentra incluido en ninguna categoría, por tener una clasificación que no encaja en ninguno de los cuatro modelos.

CUADRO N° 1

Model 1 Tax administration directs and conducts investigations	Model 2 Tax administration conducts investigations, directed by prosecutor	Model 3 Specialist tax agency outside tax administration conducts investigations	Model 4 Police or public prosecutor conduct investigations
Australia	Austria	Ghana	Belgium
Canada	Azerbaijan	Greece	Brazil
Germany	El Salvador	Iceland	Burkina Faso
Greece	Estonia	Turkey	Chile
India	Hungary		Colombia
Ireland	Latvia		Costa Rica
Japan	Netherlands		Czech Republic
Korea	Portugal		Denmark
Malaysia	Serbia		Finland
New Zealand	Sweden		France
Singapore	Spain		Iceland
South Africa	United States		Lithuania
Switzerland			Luxembourg
Uganda			Mexico
United Kingdom			Norway
United States			Peru
			Slovak Republic
			Slovenia
			Spain
16 countries	12 countries	4 countries	19 countries

Asimismo lo ha dispuesto la International Fiscal Association, (en adelante “IFA”), la que ha establecido a propósito de la falta de investigaciones acerca de la persecución de delitos tributarios lo siguiente: “*Sin embargo, no hay un solo enfoque sobre cómo cada condado estructura las diferentes etapas y asigna competencias entre el Inspector de Impuestos y el Fiscal*”.²⁸

De esta manera, habiendo revisado el funcionamiento de la etapa de la investigación en dichos procedimientos, resulta relevante observar qué es lo que ocurre una vez que la autoridad encargada de realizar la investigación de este tipo de delitos, detecte la existencia de un posible delito tributario y a través de un estudio inédito, comprender la interrelación de las diversas autoridades de cada país al momento de iniciar la persecución penal del mismo.

Es por lo anterior, que hemos optado por continuar con la estrategia de la OCDE, haciéndonos cargo de este vacío doctrinal, para lo que hemos decidido organizar nuestro estudio en los siguientes modelos de comprensión:

- Modelo 1: Países miembros de la OCDE, en donde la Autoridad Administrativa tiene el ejercicio exclusivo o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal para perseguir los delitos tributarios.
- Modelo 2: Países miembros de la OCDE, en donde el Ministerio Público tiene un rol exclusivo o preponderante en el ejercicio de la acción penal para perseguir los delitos tributarios.

El análisis de estos modelos de organización, se encuentra resumido en el Cuadro N°2:

²⁸ Antón, A. Taxation of illegal activities Part 1: “The case of income taxes. International Fiscal Association, IFA research paper”. 2015. Traducción libre de las autoras de esta publicación.

CUADRO N°2

Modelo 1	Modelo 2
La Autoridad Administrativa ejerce un rol exclusivo o preponderante	El Ministerio Público ejerce un rol exclusivo o preponderante
Chile	Finlandia
Nueva Zelanda	Grecia
Japón	República Checa
Luxemburgo	Italia
Canadá	Bélgica
Australia	Irlanda
España	Noruega
Eslovaquia	Portugal
Alemania	Reino Unido
Francia	
Corea del Sur	
Países Bajos	
Estados Unidos	
Dinamarca	
Turquía	
Hungría	
Estonia	
México	
Islandia	
Suiza	
20 países	9 países

III

ESTUDIO PARTICULAR DE LOS MODELOS DE ORGANIZACIÓN EN RELACIÓN AL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

Modelo 1: La Autoridad Administrativa tiene el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal.

III.1.1. EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR LOS DELITOS TRIBUTARIOS ES EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

Decimos que el ejercicio de la acción penal es exclusivo de la Autoridad Administrativa de un país, toda vez que es éste el organismo encargado, no solo de realizar la investigación de los delitos tributarios, sino que al mismo tiempo la ley le confiere atribuciones que le permiten decidir si iniciar o no la persecución penal.

Los países que se encuentran dentro de esta categoría, tienen un sistema de persecución de la acción penal tributaria en donde en virtud de sus respectivas legislaciones, tanto la investigación del ejercicio de dicha acción, como la posterior acusación del fiscal o alguna autoridad fuera de ella, no tiene ningún tipo de intervención, puesto que consideran que es la Autoridad Administrativa, la institución mejor capacitada para decidir si cierta investigación tiene sustento suficiente para iniciar una acción penal en contra de un contribuyente.

Los agentes integrantes de cada Autoridad Administrativa, son miembros que cumplen con una capacidad técnica alta en los asuntos que se someten a su conocimiento, especialmente en materias de derecho tributario, experiencia que no podemos decir que compartan los fiscales en nuestro país, pues no se distingue respecto a éstos, algún área en particular.

Recordemos que este es el mismo argumento que se encuentra detrás de aquella postura que sustentan aquellos detractores de la reforma al Proyecto de Ley N°9954-05, el cual pretende modificar la titularidad de dicha acción penal, para que ésta sea compartida con el Ministerio Público. Lo anterior ocurre pues en opinión de algunos, *“Detrás del ejercicio privado de la acción penal por parte del director del Servicio de Impuestos Internos, está también el reconocimiento de que ese organismo técnico es el mejor capacitado para detectar desde el ámbito de su ejercicio de fiscalización los casos de posibles delitos tributarios, así como para ponderarlos desde el punto de vista criminal y tributario;*

lo que realiza a través del procedimiento reglado de recopilación de antecedentes y un equipo de profesionales dedicados exclusivamente a la investigación de éstos, que actúa coordinadamente con otras áreas del propio organismo fiscalizados".²⁹

Observando la experiencia internacional de los países miembros de la OCDE, inmediatamente nos damos cuenta, que existen únicamente dos países que reconocen en la Autoridad Administrativa tributaria a un agente con autoridad exclusiva para decidir si perseguir un delito tributario o no. Dichos países corresponden a Chile y a Nueva Zelanda.

Habiendo quedado claro en un momento anterior de nuestra publicación, que el artículo 162 del Código Tributario es el que dispone que el encargado de iniciar la acción penal tributaria corresponde al Director del SII, así también ocurre en el caso de Nueva Zelanda, en donde la posición general en términos de la Ley de Administración Tributaria de 1994, es que los procedimientos judiciales contra los contribuyentes (tanto procedimientos civiles como penales), sólo pueden ser presentados por el Director del Departamento de Hacienda, como Director Ejecutivo del Departamento de Hacienda de dicho país.³⁰

Lo anterior, según lo dispone el artículo 149 B de la Ley de Administración Tributaria, la cual establece, bajo el título "*Procesos por delitos*", en su número (1) lo siguiente: "*Un documento acusatorio por un delito contra esta ley sólo puede ser presentado por el Director*".³¹

Es así como el proceso comienza cuando el Director del Departamento de Hacienda, presenta un documento de imputación en el Tribunal de Distrito más cercano al lugar donde se ha cometido el delito, o más cercano al lugar donde la persona que presenta el documento de acusado puede ser encontrado, a menos que las partes acuerden lo contrario, lo anterior según lo establece el artículo de la Ley de Procedimiento Penal de 2011 (CPA).³²

²⁹ Selamé F. Acción penal tributaria: ¿Disuasión o castigo?, columna de opinión [en línea] La Tercera en internet 4 de junio del 2017. <<https://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Accion-penal-tributaria-Disuasion-o-castigo.html> >

³⁰ Información interna obtenida por miembro de PwC de Nueva Zelanda. Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³¹ Tax Administration Act. 1994 de Nueva Zelanda, [en línea] <<http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/341.0/DLM348343.html>> [Consulta 5 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³² Lennard M, Keating K, Chapman S. Tax Litigation in New Zealand: overview. Thomson Reuters, Practical Law [en línea] <<https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/762307>

III.1.2. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ES LA ENCARGADA DE REALIZAR LA ACUSACIÓN Y EL MINISTERIO PÚBLICO QUIEN REALIZA LA INVESTIGACIÓN

En este subgrupo de países miembros de la OCDE, encontramos a aquellos que al momento de detectar un posible delito tributario, es la Autoridad Administrativa la encargada de realizar la investigación y enviar los antecedentes al Ministerio Público, para que sea éste quien finalmente decida si realiza la acusación.

De esta forma, si bien la Autoridad Administrativa de cada país miembro de la OCDE no tiene el rol exclusivo de ejercer dicha acción penal, se mantiene como aquella autoridad que ejerce un rol preponderante en el ejercicio de este tipo de delitos, por cuanto además de ser la autoridad encargada de realizar la investigación, cumple el rol de ser el organismo facultado para que una vez detecte la existencia de éstos delitos, debe informar dicha investigación al Ministerio Público o fiscal de cada país.

Del mismo modo, si es que a raíz de su investigación, considera que no existen pruebas suficientes que permitan acusar penalmente a un contribuyente, no informará dicha investigación al Ministerio Público o fiscal, quien al no tener conocimiento de éstos, no podrá ejercer la titularidad de la acción penal en su contra.

Los países que se rigen bajo este modelo son varios, los que si bien varían en algunos de sus elementos, tienen en común el rol preponderante del ejercicio de dicha autoridad en el combate de los delitos de carácter tributario.

De esta forma, por ejemplo en Japón, según lo establece el artículo 74-2 y siguientes de la Ley de Impuesto Nacional, en el caso de que se sospeche que existe delito fiscal, será la Autoridad Administrativa (en particular, los funcionarios administrativos que tienen autoridad para investigar los delitos fiscales en virtud de la legislación japonesa), el organismo encargado de investigar los asuntos relacionados con los delitos tributarios. Dicha investigación consistirá en la entrevista a los sospechosos e inspección de sus bienes y documentos, con el fin de aclarar los hechos del caso.

Ahora bien, cuando las Autoridades Administrativa consideren, como resultado de su investigación, que el delito fiscal ha sido cometido,

08?transitionType=Default&contextData=(sc.Default) > [consulta: 02 agosto 2017].
Traducción libre por las autoras de esta publicación.

inmediatamente comenzará una acusación formal del delito según lo establece el artículo 12-2 de la Ley Nacional de Control de Violaciones de Impuestos.

Una vez que el contribuyente es acusado del delito fiscal por parte de la Autoridad Tributaria Administrativa, se realiza una investigación por parte de un fiscal bajo la legislación del Código de Procedimiento Penal, y si como resultado de la investigación por parte del fiscal, éste tiene fundada sospecha de que el ilícito tributario ha sido cometido como resultado de un delito penal, instituirá el enjuiciamiento en un tribunal.³³

De esta manera, el rol preponderante a la hora de instaurar el proceso penal por delitos tributarios es la Autoridad Administrativa, toda vez que es ésta la encargada de comenzar la acusación formal del delito.

En Dinamarca, la mayoría de los casos penales los inician las Autoridades Tributarias, de hecho, en la práctica muy pocos casos comienzan en la Fiscalía. Por tanto, son las Autoridades Administrativas quienes toman la decisión de entregar un caso a la Fiscalía para su posterior investigación y evaluación. Ahora bien, una vez que el caso llega a la Fiscalía, es el fiscal quien decide si procede o no realizar una acusación en contra de un contribuyente en los Tribunales de Justicia, sin embargo, se les permite a las Autoridades Administrativas, tomar la decisión de ejercer o no la acción penal tributaria en los casos de fraude intencional por una suma menor a 35.000 euros.

Por tanto, quien realiza la investigación y decide si un caso pasará a ser investigado por la Fiscalía es la Autoridad Administrativa, sin perjuicio que, en los caso de fraude que superen los 35.000 euros será la Autoridad Penal quien ostente la titularidad del ejercicio de la acción penal tributaria y por ende decida si presentar una acusación o no.³⁴

De una forma similar, en Luxemburgo el proceso comienza cuando la Autoridad Administrativa remite los antecedentes a la Autoridad Penal. La Autoridad Administrativa es quien transfiere el caso a la Autoridad

³³ Hashidate K. Tax Litigation in Japan: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/26227831?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/26227831?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [consulta: 05 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³⁴ Información interna obtenida por miembro de PwC de Dinamarca.

Penal si ésta considera que se cumplen los elementos de un delito tributario.³⁵ De esta forma lo establece el artículo 23 de las instrucciones del Código Criminal de este país “*Toda (cualquiera) autoridad constituida, todo oficial público o funcionario quien dentro del ejercicio de sus funciones adquiere el conocimiento de un crimen o de un delito está obligado a informar sin esperar al procurador de estado y de transmitir a ese magistrado todas las informaciones, partes y atestados que le conciernen*”.³⁶

En el caso de Australia, los delitos fiscales relacionados con los procesos penales son generalmente remitidos por la Oficina de Impuestos de Australia (la Autoridad Administrativa) al fiscal del Commonwealth (el Ministerio Público) para determinar si el asunto será procesado ejerciendo éste último la titularidad del ejercicio de la acción penal tributario.

España también se encuentra dentro de esta clasificación ya que cuando la Administración Tributaria considera que la conducta de un contribuyente puede ser constitutiva de delito fiscal deberá enviar dicho expediente al Ministerio Público el cual será el encargado de evaluar la eventual responsabilidad penal del acusado.

Sin embargo, a partir del año 2012 en España existe la posibilidad de que se lleven a cabo dos procedimientos contra el mismo contribuyente en dicho país, ya sea, en sede penal y civil. De esta forma, la Autoridad Administrativa seguirá conociendo y emitiendo su evaluación, según corresponda, pero todos los elementos de la obligación tributaria que se relacionen con el potencial delito serán separados de los asuntos civiles.³⁷

El caso de Alemania difiere de los anteriores países mencionados, ya que, la Autoridad Administrativa no solo es la encargada de realizar la investigación de los delitos, sino que además, se encuentra facultada para dar inicio a la persecución penal.

Lo anterior, conforme a lo que se establece en la sección 386 sobre la Jurisdicción de la Autoridad Tributaria en el caso de delitos tributarios del Código Tributario Alemán el que dispone:

³⁵ Información interna obtenida por miembro de PwC de Luxemburgo.

³⁶ Code d’Instruction criminelle de Luxemburgo [en línea] <http://legilux.public.lu/eli/etat/leg/code/instruction_criminelle/20161001> [consulta: 05 septiembre 2017].

³⁷ Rodríguez-Ramos L. Tax Litigation in Spain: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/36247452?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/36247452?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)> [consulta: 01 septiembre 2017].

“(1) Cuando se sospeche un delito fiscal, la Autoridad Tributaria investigará los hechos del caso. Se entenderá como Autoridad Administrativa en el sentido de este capítulo la oficina principal de aduanas, la oficina de impuestos, la Oficina Central Federal de Impuestos (...).

(2) La Autoridad Tributaria llevará a cabo la investigación de forma independiente dentro de los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 399 y en los artículos 400 y 401 cuando el acto:

1. es exclusivamente un delito tributario, o

2. contraviene simultáneamente otras leyes penales y su contravención se refiere a impuestos eclesiales u otros gravámenes de derecho público vinculados a la valoración del gravamen, impuestos básicos impersonales y monto de los impuestos.

(3) La subsección (2) no se aplicará tan pronto como se emita una orden de arresto(...) contra el acusado por el acto.

*(4) La Autoridad fiscal podrá entregar la materia penal a la fiscalía en cualquier momento. La fiscalía puede hacerse cargo de la materia penal en cualquier momento. En ambos casos, el Ministerio Público podrá, con el consentimiento mutuo de la Autoridad Administrativa, devolver la materia penal a la Autoridad Administrativa”.*³⁸

En virtud de lo anterior, por regla general es la Fiscalía quien tiene la responsabilidad exclusiva de procesar los delitos. Sin embargo, cuando existe una sospecha inicial sobre un fraude tributario y se cumplen alguno de los requisitos del apartado (2) es la Autoridad Administrativa quien ejerce la titularidad de la acción penal tributaria, sin perjuicio que si existiera una orden de arresto en contra del acusado el caso debe ser derivado a la Autoridad Penal correspondiente.

Respecto a Francia, la situación igualmente es diversa a los países antes mencionados, ya que, cuando la Autoridad Administrativa pretende presentar una denuncia por delito tributario, requiere la opinión favorable de la comisión de infracción tributaria. La comisión es un órgano independiente compuesto por jueces de la Corte Suprema Administrativa, la Corte Suprema Civil, el Tribunal de cuentas y personas calificadas.

³⁸ The fiscal code of Germany [en línea] <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2325> [consulta: 01 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

El procedimiento ante la comisión de infracción tributaria es escrito y el contribuyente es informado por la Administración Tributaria cuando trae el caso a esta comisión, a menos que dicha autoridad prevea un riesgo de que el acusado pueda actuar para impedir la persecución penal (por ejemplo, la evasión fiscal buscando refugio en territorios no cooperativos).

Una vez que la Autoridad Tributaria obtiene una opinión favorable de la comisión de infracción tributaria podrá presentar una denuncia penal, que se transmitirá al fiscal. La función del fiscal consiste en supervisar la investigación penal, de este modo es la Autoridad Penal quien conduce la investigación y además es la que decide si cerrar el caso o ejercer la acción penal tributaria en contra del acusado.

Sin perjuicio de las atribuciones de la Autoridad Penal en la etapa de la investigación criminal la posibilidad iniciar un procedimiento penal por delitos tributarios se encuentra limitado a que exista una solicitud específica de las Autoridades Administrativas tras la aprobación de la comisión de fraude fiscal y solo en ese caso la Autoridad Penal podrá ejercer acción penal tributaria en contra del contribuyente.³⁹

De esta misma forma, en Corea del Sur igualmente encontramos una gran relevancia de la Autoridad Administrativa quien no solo realiza la investigación sino que al mismo tiempo hace un llenado de los cargos para que la Fiscalía pueda ejercer la acción penal en contra de un contribuyente.

El procedimiento criminal en este país comienza cuando el Director del Departamento de Hacienda, presenta un documento en el Tribunal del Distrito correspondiente, permitiendo la ley, la posibilidad de que esta autoridad pueda delegar algunas de sus funciones en ciertas circunstancias, sin embargo, dicho poder de delegación no se extiende para permitir a que la Autoridad Tributaria delegue funciones o poderes en relación con la imposición de sanciones civiles y penales.⁴⁰

Así también, en el caso de Corea del Sur, los delitos prescritos en las disposiciones de la Ley de evasores fiscales, disponen que el fiscal no podrá ejercer la acción penal sin que los cargos sean llenados por cualquiera de los siguientes comisionados: a) Dirección nacional de Servicios Tributarios, b) Oficina regional y c) Oficina Tributaria.

³⁹ Jacquot N, Mispelon P. Tax Litigation in France: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [consulta: 01 septiembre 2017].

⁴⁰ Información interna obtenida por miembro de PwC Corea del Sur.

Sin embargo, la presentación de tales cargos no es requisito obligatorio para que el fiscal realice acusaciones o investigue. Por ejemplo el comisionado de una oficina tributaria puede presentar cargos a petición de un fiscal después de la emisión de una orden de arresto y el inicio de un procedimiento de litigio, en este caso se considera que el actuar del fiscal es lícito. En lo que respecta a los delitos graves en temas de evasión fiscal que conllevan grandes reclamaciones fiscales o gravámenes importantes, las Autoridades Fiscales o Administrativas estarán obligadas a iniciar una investigación de evasión fiscal. Después de la investigación, la autoridad administrativa debe emitir una determinación sobre el presunto delito fiscal a través de un comité de deliberación antes que el litio pueda comenzar.⁴¹

En los Países Bajos igualmente encontramos a una Autoridad Administrativa empoderada ya que las controversias fiscales son normalmente tratadas por la Autoridad Administrativa de conformidad con el Derecho Administrativo. Sin embargo, en caso de fraude fiscal o negligencia grave, las Autoridades Administrativas pueden entregar el caso a la Autoridad Penal para que éste inicie un procedimiento penal.

Este traspaso del caso desde la Autoridad Administrativa a la Autoridad Penal ocurre raramente, ya que, las Autoridades Administrativas están facultadas para imponer sanciones de acuerdo a la legislación de este país⁴². La ley, especialmente describe que existen dos tipos de sanciones que puede imponer dicha autoridad a los contribuyentes: sanciones punitivas, que se aplican en caso de negligencia dolosa o grave y recargos por incumplimiento, que no requieren negligencia intencional o grave.

Las sanciones antes mencionadas pueden ser impuestas en los siguientes casos y solo a modo de ejemplo: en la presentación tardía de las declaraciones, cuando se presentan declaraciones de impuestos incorrectas o cuando exista retrasos en los pagos de los impuestos.

Cabe tener presente que conforme a la legislación de este país no se aplicará ninguna sanción administrativa si un contribuyente es condenado por un tribunal penal o por un delito descrito en el artículo 68 o 69 de la Legislación Administrativa anteriormente señalada, la cual contempla dos clases de sanciones, cuando el contribuyente entrega información falsa o presenta una declaración falsa.

⁴¹ Hyung Yu C. Tax Litigation in South Korea: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5650?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5650?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [Consulta: 07 septiembre 2017].

⁴² GSTA: General State Taxes Act.

Lo anterior se entiende conforme al principio *non bis in ídem*, por tanto, no es posible imponer tanto una sanción administrativa como una sanción penal por la misma.⁴³

Continuando con aquellos países en que la Autoridad Administrativa tiene un rol preponderante podríamos llegar a señalar que Estados Unidos se encuentra dentro de éstos dado que encontramos un extenso proceso de investigación que debe pasar por distintas etapas administrativas antes de llegar a las Autoridades Penales.

Las investigaciones criminales en los Estados Unidos pueden iniciarse a partir de la información obtenida dentro del Servicio de Rentas Internas (en adelante también, IRS) cuando un agente de ingresos (auditor) o un oficial de ingresos (recaudador) detectan posibles fraudes tributarios. La información también se recibe rutinariamente del público, así como de las investigaciones en curso por otras agencias o por las oficinas de abogados que se encuentran en este país.

La primera etapa de este proceso de investigación que se lleva a cabo por la IRS se denomina “investigación primaria” en esta etapa los agentes especiales analizan la información relevante para determinar si puede haber ocurrido un fraude tributario o algún otro delito financiero. Posteriormente el supervisor del agente especial revisa esta información preliminar y toma la determinación de aprobar o rechazar el desarrollo posterior de la investigación. Si el supervisor aprueba, el agente especial podrá iniciar una “investigación penal”.

Una vez abierta la investigación, el agente especial obtiene los hechos y las pruebas necesarias para establecer los elementos del delito, en este proceso se utilizan diversas técnicas de investigación para obtener evidencia, incluyendo entrevistas a testigos de terceros, vigilancia, ejecutar órdenes de búsqueda, citar registros bancarios y revisar datos financieros. Se debe tener una especial consideración al hecho de que el agente especial (Autoridad Administrativa) trabaja en estrecha colaboración con el fiscal del IRS y los abogados de la Fiscalía, esto permite que se garanticen todos los aspectos legales de la investigación y las recomendaciones de la Fiscalía se aborden correctamente.

Una vez reunidas y analizadas todas las pruebas, si el agente especial y su supervisor determinan que las pruebas son suficientes para apoyar un enjuiciamiento, el agente procede con la preparación de un informe

⁴³ Información interna obtenida por miembro PwC de Países Bajos.

escrito detallando las conclusiones respecto de la violación de la ley y recomendando el enjuiciamiento. Este informe se denomina “informe de agente especial” y es revisado por numerosos funcionarios, entre ellos:

1. El supervisor de primera línea del agente, llamado agente especial supervisor;
2. Equipo de revisión de la calidad de las investigaciones penales, Revisión centralizada de casos;
3. Agente especial adjunto de Investigación Criminal (en adelante también, CI⁴⁴) en el cargo;
4. Agente especial de CI en el cargo.

Si el CI determina que la investigación debe ser procesada penalmente, se envía una recomendación de la acusación a:

1. El Departamento de Justicia, División de Impuestos (si es una investigación de impuestos) o
2. El fiscal de los Estados Unidos para todas las demás investigaciones.

Por tanto, podemos concluir que en Estados Unidos la administración tributaria es una autoridad que se encarga de la investigación, y solo puede dar recomendaciones al departamento de justicia respecto al inicio de un procedimiento penal. Sin embargo, su actuación es preponderante porque en cada nivel de revisión (señalados anteriormente) se puede llegar a determinar que la evidencia no sustenta cargos criminales y la investigación no debe ser procesada. Por otro lado, quien ejerce la titularidad de la acción penal en Estados Unidos no es la Fiscalía de los Estados Unidos sino el Departamento de Justicia a través de una división especializada de impuestos.

Además, si el Departamento de Justicia de los Estados Unidos acepta la investigación para enjuiciamiento, se solicitará la ayuda del fiscal especial del IRS (Autoridad Administrativa) para la preparación del juicio, sin perjuicio que, la investigación desde esta etapa sea llevada a cabo por la Autoridad Penal correspondiente.⁴⁵

⁴⁴ El CI, es una sección llamada criminal investigation dentro del IRS.

⁴⁵ The IRS from USA government [en línea] < <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated> > [consulta 20 septiembre 2017].

III.1.3. SISTEMA MIXTO: EN DETERMINADOS CASOS DEPENDIENDO DE LA NATURALEZA DEL HECHO PUNIBLE O SU CUANTÍA, PUEDE REALIZAR LA ACUSACIÓN PENAL TANTO EL MINISTERIO PÚBLICO COMO LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

En este caso, si bien es la propia legislación, la que de una manera colaborativa, le ha otorgado dicho rol a ambas autoridades, limitando por ende su actuación en atención a la naturaleza del hecho punible, o a la cuantía del mismo, se permite en ciertos casos que sea la Autoridad Administrativa la encargada de accionar el procedimiento penal en los casos de delitos tributarios, ejerciendo un rol preponderante en este sentido.

Un ejemplo de lo anterior, ocurre en Turquía, por cuanto los delitos fiscales difieren en cuanto a la autoridad facultada para iniciar y llevar a cabo la investigación contra un contribuyente en función de la naturaleza de la sanción prevista para la infracción fiscal correspondiente.⁴⁶

Existen casos donde se prevén sanciones monetarias administrativas para ciertos delitos fiscales que corresponden a fracciones comunes irregulares, en que la Autoridad Administrativa tributaria está facultada para iniciar y llevar a cabo la investigación de dichos delitos. Una vez que mediante una denuncia se le ha informado al Ministerio Público la existencia de un delito, debe comenzar inmediatamente a investigar para decidir si existe un motivo para iniciar la acusación.

Sin embargo, cuando se prevén penas privativas de libertad para ciertos delitos fiscales como por ejemplo el delito de evasión fiscal, el artículo 367 del Código de Procedimiento Tributario de dicho país, establece que el fiscal debe solicitar inmediatamente la realización de la auditoría fiscal por parte de la Autoridad Administrativa, encontrándose por ley obligado a informar la existencia de dichos posibles delitos apenas tenga conocimiento de éstos. De esta manera, el Ministerio Público no puede iniciar una investigación de manera independiente, incluso si se da cuenta de que se ha producido una evasión fiscal, ya que por el contrario, el fiscal debe notificar primero a la Administración Tributaria, que investigará si hay alguna base para una investigación criminal. Si el fiscal cree que la evidencia recogida muestra la posibilidad de que se cometa un delito, preparará una acusación. Los procedimientos penales comienzan si la acusación del Ministerio Público es aceptada por el Tribunal Penal. Durante el proceso penal, el gobierno puede presentar su evaluación y opiniones en cualquier momento.

⁴⁶ Información interna obtenida por miembro de PwC de Turquía.

De igual manera dentro de este modelo encontramos a Eslovaquia, ya que en éste país cualquiera puede presentar una denuncia penal para el inicio de un procedimiento penal de acuerdo con el artículo 62 del Código de Procedimiento Penal Eslovaco. Sin embargo, sólo los agentes de la policía que son parte de la Autoridad Administrativa podrán ejercer la investigación en un plazo de 30 días desde la recepción de la denuncia penal conforme al artículo 199 del mismo cuerpo legal.

Cabe tener presente que al igual que el resto de los países señalados en esta clasificación el ejercicio de la acción penal en Eslovaquia corresponde al fiscal (Autoridad Penal) quien realiza la acusación o moción dependiendo del proceso ante los tribunales de justicia.

Es importante a este respecto que, lo estipulado en la sección 397 del mismo cuerpo legal, donde se establece que es la Autoridad Tributaria *“se considerará que el procedimiento penal se ha iniciado tan pronto como la autoridad de impuestos, la policía, la oficina del ministerio público, alguno de sus investigadores o el juez de una corte criminal adopten alguna medida con el objeto de identificar la acción penal contra alguien por un delito fiscal. La medida y el tiempo en que se tomó se incluirán en los registros sin demora indebida. El acusado será informado de la iniciación de un proceso penal a más tardar cuando sea llamado a revelar hechos o suministrar documentos relacionados con el delito que se sospecha”*. (Énfasis añadido)⁴⁷

En Hungría, por otro lado, el Departamento Penal de la Autoridad Tributaria Húngara, lleva a cabo investigaciones en materia de delitos fiscales y, en general, el fiscal sólo supervisa la investigación. Sin embargo, ambas autoridades pueden ordenar la investigación de la sospecha de un delito *“ex officio”*. En consecuencia, la investigación criminal puede iniciarse sin queja penal, por orden de ambas autoridades. Ahora bien, si la investigación penal fue iniciada por la orden del fiscal, las investigaciones individuales son llevadas a cabo por la autoridad investigadora y supervisadas por el fiscal designado.⁴⁸

En el derecho Suizo, se distinguen los siguientes delitos tributarios: a) Incumplimiento negligente de los deberes procesales, b) Evasión de impuestos y c) Fraude fiscal. El fraude fiscal es una forma calificada de evasión de impuestos en donde además de hacer que la Autoridad Tributaria se abstenga por error de emitir una evaluación final o de

⁴⁷ Información interna obtenida por miembro de PwC Eslovaquia.

⁴⁸ Información interna obtenida por miembro de PwC de Hungría.

hacer que dicha evaluación sea incompleta, este delito obliga al contribuyente a utilizar documentos falsificados (para impuestos directos); o desarrollar maquinaciones para engañar a propósito a las Autoridades Administrativas tributarias de una manera que no es fácil de descubrir (para los impuestos indirectos).

Este es un típico caso en que se distingue la persecución penal según la naturaleza del delito cometido, lo anterior por cuanto, tanto la negligencia en el cumplimiento de los deberes procesales como la evasión fiscal son procesadas por las Autoridades Administrativas, en cuyo caso, la pena real variará dependiendo del grado de culpa o negligencia. Por otro lado, el fraude fiscal, que suele ser castigado con pena o encarcelamiento, más la sanción correspondiente por evasión de impuestos, es procesado por Autoridades Fiscales Penales Ordinarios y está incluido en el registro penal permanente de una persona.⁴⁹

De acuerdo con el Código de Procedimiento Penal de Estonia, los procedimientos penales serán llevados a cabo por las Oficinas de Corte Fiscal y los órganos de investigación de la Administración Tributaria, a través de la Comisión Tributaria y Aduanera de Estonia, la que es considerada como un órgano de la investigación respecto a los delitos por violación de las Leyes Tributarias y Aduaneras. La comisión recién mencionada, tiene un departamento de investigación cuyas principales funciones son evitar, prevenir y detectar delitos penales relacionados con la violación de la legislación tributaria y las normas aduaneras, llevando a cabo, si es necesario, actividades de vigilancia de acuerdo a las normas establecidas por Ley.

Ahora bien, si el procedimiento penal es iniciado por la Comisión Tributaria y Aduanera, se deberá notificar inmediatamente a la Fiscalía del inicio del procedimiento, en caso contrario, si el proceso penal es iniciado por la Fiscalía, la oficina comunicará los sustentos en materia penal de acuerdo a la jurisdicción en la cual se realiza la investigación, convirtiéndose un país que integra esta categoría, toda vez que tanto la Autoridad Administrativa como la Fiscalía, pueden iniciar la acción penal tributaria.⁵⁰

En el caso de México, es bastante claro que la forma de persecución de los delitos fiscales varía en atención a la naturaleza del ilícito. Lo anterior,

⁴⁹ Información interna obtenida por miembro de PwC de Hungría.

⁵⁰ Información interna obtenida por miembro PwC de Estonia.

queda demostrado según lo establece el Código fiscal de la Federación Mexicana en su artículo 92, el que dispone lo siguiente:

“Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

*En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal”.*⁵¹

De esta manera, existen tres tipos de delitos fiscales, de acuerdo a su forma de persecución:

- a) Los delitos que comienzan con una querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en adelante SHCP), y que en virtud de lo establecido en el artículo recién señalado corresponden a los siguientes: los actos similares al contrabando, defraudación fiscal, actos similares a la defraudación fiscal delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes, aquellos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación, los de depositarios e interventores fiscales, los cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos, y revisión de mercancías ilegalmente, todos ellos, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- b) Los delitos que requieren de declaratoria del fisco federal, el que debe referirse al daño o perjuicio sufrido, como son lo son el contrabando y las situaciones cuando se presumirá cometido el delito

⁵¹ Código Fiscal de la Federación de México [en línea] http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160517.pdf [consulta: 15 agosto 2017].

de contrabando y el robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados; y

c) Los que se persiguen de oficio, por el Ministerio Público Federal.

Respecto a los delitos que deben comenzar con una querrela por parte de la SHCP, solo ésta, *“está facultada para formular la acusación correspondiente; lo cual se explica, por un lado, en que este tipo de delitos atentan contra la hacienda pública; y por otro, porque si cualquier ciudadano pudiera presentar tal acusación, ello podría generar un efecto pernicioso, pues una persona podría estar en aptitud de formular acusaciones hacia otras que se dediquen a la misma actividad económica con el sólo fin de eliminar a su competencia o de colocarla en una situación de presión o aprieto; los empleadores, por ejemplo, tendrían constantemente la amenaza de parte de sus empleados de una posible acusación por defraudación fiscal o de su tentativa punible, lo que implicaría una permanente situación de “amenaza” por sus trabajadores. En este caso, la norma particular establecida en la legislación fiscal, atiende a la naturaleza del ilícito y se justifica plenamente”*.⁵²

Respecto a estos delitos, la SHCP debe explicar todos los hechos del caso e incluir el monto del daño patrimonial sufrido por el gobierno. La querrela penal se presenta ante la Procuraduría General de la República, la que cuenta con una Unidad Especial de Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, y el Ministerio Público a cargo de la investigación debe obtener toda prueba que demuestre que tanto que el acusado actuó de una manera en que se cumplen todos los elementos del delito y que el acusado cometió o participó en el crimen.⁵³

Resulta relevante tener presente, que cuando hablamos de la persecución de delitos fiscales en México, no cumple un rol relevante la Autoridad Administrativa, que corresponde al Servicio de Administración Tributaria de México (SAT), órgano desconcentrado de la SHCP y que mantiene el rol de aplicar la legislación fiscal y aduanera, sin poder, iniciar la persecución de delitos fiscales.

⁵² Que reforma el artículo 92 del código fiscal de la federación a cargo del diputado Marcos Pérez Esquer [en línea] <http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2011/12/asun_282730201112011320781275.pdf> p. 6 [consulta: 20 septiembre 2017].

⁵³ Zenteno G, Matus F, Ruiz N, Palafox A. Tax Litigation in México: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/46227156?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/46227156?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)> [consulta: 22 agosto 2017].

Ahora bien, otro caso bastante particular lo encontramos en el caso de Islandia, en donde La Dirección de Investigaciones Tributarias de Islandia (Autoridad Administrativa) investiga casos en los que se sospecha de fraude fiscal y otras violaciones a la legislación fiscal.

El objetivo de una investigación es doble, en primer lugar, que las conclusiones de la investigación sirvan de base para la tasación que realiza la Autoridad Administrativa, y en segundo lugar que las conclusiones de la investigación sirvan de base para el procedimiento penal. Más específicamente, la Dirección de Investigaciones Fiscales investiga las violaciones a la legislación tributaria y a las normas contables.

Al concluir la investigación de un caso, la Dirección de Investigaciones Tributarias decide si se iniciará un proceso penal. En caso de que la Dirección de Investigaciones Tributarias determine que existen causas penales, la Dirección podrá iniciar tales procedimientos de tres maneras: 1. Ofrecer al contribuyente una multa y concluir el proceso penal acordando una multa impuesta por la Dirección de Investigaciones Tributarias. 2. Al presentar una demanda de pago de una multa ante la Junta Estatal de Rentas Internas. 3. Remitiendo el caso a la Policía.

La gravedad de las presuntas violaciones determina principalmente cuál es la ruta que se toma en cada caso.⁵⁴

Modelo 2: El Ministerio Público tiene el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal

En contraposición a los países señalados anteriormente, es este modelo encontramos aquellos países en los cuales la Autoridad Administrativa del respectivo país, no juega ningún rol a la hora del combate de los delitos tributarios, más bien, mantiene una actitud pasiva o de mero soporte, consejo o apoyo a la hora de perseguir dichos delitos, ya sea refiriéndonos a la investigación, o bien a la persecución de los mismos.

En el caso de Reino Unido es la Fiscalía Penal y el Director del Ministerio Público quien puede iniciar procedimientos penales por delitos tributarios dentro del Reino Unido y no la Autoridad Administrativa de dicho país, esto no siempre estuvo legislado de esta forma sino que anteriormente se le había otorgado dicha facultad de iniciar y conducir

⁵⁴ The directorate of tax investigations in Iceland [en línea] <https://www.srs.is/english/> [consulta: 19 septiembre 2017].

procedimientos tributarios penales al Director de la Fiscalía de Ingresos y Aduanas que forma parte de la Autoridad Administrativa de dicho país.

Posteriormente, dado la incapacidad de esta institución de llevar procedimientos penales de manera adecuada es que el año 2014 a través de una orden en la cual las funciones del Director de la Fiscalía de Ingresos y Aduanas fueron transferido al Director de Ministerio Público. Como tal, el Director del Ministerio Público, como jefe del servicio de Fiscalía penal, es el único que actualmente puede instituir y conducir procedimientos penales en Inglaterra y Gales. Sobre esta base, no es posible que la Autoridad Administrativa inicie un proceso penal por delitos tributarios.

Por tanto, en Reino Unido el único órgano competente para ejercer la acción penal tributaria es la Autoridad Penal.⁵⁵

Un ejemplo claro de este modelo es Finlandia, en donde la Autoridad Administrativa ni siquiera participa en los procesos de investigación o de querrela, puesto que es la policía la encargada de realizar la respectiva investigación.

En el caso de la acusación penal, el organismo encargado corresponde al fiscal, quien es la única persona autorizada por ley para perseguir delitos tributarios, los que incluyen proceso por fraude fiscal y fraude fiscal agravado.

Lo anterior, según lo establece el artículo Sección 1 (1) del Código de Procedimiento Criminal, “*Una causa penal no es admisible a menos que se haya presentado un cargo por el delito por una persona que por ley tiene el derecho de hacerlo.* (2) *Sin embargo, un tribunal de justicia puede, por propia iniciativa, castigo por una infracción de procedimiento. Derecho del Ministerio Público de acusar Sección 2 (1) El Ministerio Público tiene la obligación de acusar al delito y de enjuiciar el caso. 2) Si se dan condiciones especiales, por ejemplo, una solicitud de la parte perjudicada o el consentimiento de una autoridad, han sido establecidos por ley para la presentación de una carga, se observarán*”.⁵⁶

Así también, en el caso de Grecia, la instauración de un procedimiento penal por evasión fiscal es instruida por el Ministerio Público, actuando de oficio o a petición de las Autoridades Administrativas griegas.⁵⁷

⁵⁵ Información internada proporcionada por miembro de PwC de Reino Unido.

⁵⁶ Criminal Procedure Act, Finland. Criminal and Penal Law. Act 689- 1997, [en línea] <http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex4.detail?p_lang=en&p_isn=73919&p_classification=01.04> [consulta 02 agosto 2017]. Traducción libre por las autoras de esta publicación.

⁵⁷ Información internada proporcionada por miembro de PwC de República Checa.

En República Checa, en general, todas las personas, sean autoridades públicas, personas jurídicas y además personas naturales están obligadas a cumplir con las cartas de solicitud de las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley (Órgano de policía, fiscal o Tribunal) para la ejecución de sus acciones.

Adicionalmente, si una Autoridad Tributaria conoce dentro de su competencia hechos que tengan relación con fraude fiscal o algún delito tributario, está obligada a notificarlo. Ahora bien, no hay ninguna persona/proceso especial designado para los delitos fiscales y cualquier persona puede presentar una queja penal, ya que únicamente las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley decidirán las medidas adicionales que se deben tomar.⁵⁸

En el caso de Italia, a su vez, si los hechos notificados indican la comisión de un delito, la autoridad policial iniciará el enjuiciamiento penal y una vez concluida la investigación, el fiscal podrá interponer un auto de procesamiento contra el respectivo contribuyente, el que podrá ser una persona jurídica o natural. De esta manera, para iniciar un proceso penal por un delito tributario, el Ministerio Público deberá formalizarlo a través de la inclusión del contribuyente en un respectivo registro que indique que se encuentra bajo una investigación. Cabe tener presente que la duración de la investigación es de 6 meses, con la posibilidad de que sea extendida hasta 18 meses.

Después de la investigación, el Ministerio Público envía un escrito detallado al contribuyente, quien tiene el derecho de reclamar con contra-argumentos y presentar prueba. Todos los argumentos y pruebas son sometidos a una primera audiencia preliminar ante el juez, quien deberá evaluar si esta investigación establece prueba suficiente para un juicio. Los procedimientos penales y fiscales son independientes entre sí. Esto significa que un acuerdo final con la Autoridad Administrativa no impide el inicio de un proceso penal.⁵⁹

En Bélgica la persecución penal se lleva a cabo bajo la autoridad y supervisión del Ministerio Público, por tanto, la facultad de iniciar un procedimiento penal contra un contribuyente compete exclusivamente al

⁵⁸ Información interna obtenida de miembro PwC de República Checa.

⁵⁹ Russo A, Cavallaro F, Tornambé F. Tax Litigation in Italy: overview. Thomson Reuters, Practical Law. Law [en línea] < [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/66235631?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/66235631?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) > [consulta 02 agosto 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

Ministerio Público. De esta forma la Autoridad Penal posee la titularidad del ejercicio de la acción penal tributaria.⁶⁰

En el caso de Irlanda también, la legislación criminal se contempla en la misma legislación tributaria civil. Respecto al inicio del procedimiento penal por delitos tributarios es importante señalar que es el Ministerio Público o la Fiscalía junto con una mera asistencia de la Autoridad Administrativa es quien decide respecto de si ejerce o no la acción penal tributaria.⁶¹

De la misma forma, en el caso de Canadá⁶², la Autoridad Administrativa de este país, bajo un programa de investigación criminal actualmente investiga casos significativos de evasión fiscal, y cuando ha encontrado evidencia suficiente que justifique un cargo penal refiere esos casos al Departamento de Justicia correspondiente.⁶³ Es por esto que dicha autoridad no tiene la facultad para iniciar un procedimiento penal, ya que cumple el rol de ayudar y trabajar conjuntamente con el Departamento de Justicia de Canadá, siendo este último el que finalmente tiene el derecho a decidir si inicia o no un procedimiento penal tributario.

De acuerdo al procedimiento criminal de Noruega, es la Fiscalía la autoridad que tiene el derecho de comenzar o llevar a cabo una investigación y decidir si ejercer la acción penal tributaria en contra de un contribuyente. La Autoridad Administrativa de este país no tiene el poder de iniciar una investigación, pero podrá presentar una denuncia a la Fiscalía cuando exista una causa probable para creer que un contribuyente ha cometido una violación a la regulación tributaria que pueda ser considerado como un delito tributario.⁶⁴

Ahora bien, Portugal también lo podemos clasificar en este modelo, por cuanto, encontramos una estrategia legislativa distinta, porque si bien

⁶⁰ Chéruiy, C. Tax Procedure in Belgium, Audit to Litigation, A first insight. [en línea] <<https://www.loyensloeff.com/media/5478/tax-procedure-in-belgium.pdf>> [consulta: 03 agosto 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

⁶¹ Información interna obtenida de miembro PwC de Irlanda.

⁶² Información interna obtenida por miembro PwC de Canadá.

⁶³ Chodikoff D, Purse G. Tax litigation in Canada: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I8ddd9499ebee11e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=CategoryPageItem&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I8ddd9499ebee11e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=CategoryPageItem&contextData=(sc.Default))> [consulta: 20 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

⁶⁴ Información interna proporcionada por miembro PWC de Noruega.

corresponde a la Autoridad Administrativa la investigación de los delitos en comento y el Ministerio Público es el encargado de ejercer la acción penal, el proceso comienza con la toma de conciencia de la existencia de un delito por parte del Ministerio Público, transformando a dicho organismo en quien dirigirá la investigación que realice la administración.

Lo anterior, se confirma de acuerdo al artículo 40 de la Ley N° 15/2001, “régimen general de las infracciones tributarias” en cual señala lo siguiente: *“adquirida la noticia de un crimen tributario se procede a la investigación, bajo la dirección del ministerio público, con las finalidades y en los términos del procedimiento de proceso penal a los órganos de la administración tributaria y a los de la seguridad social caben, durante la investigación, los poderes y funciones que el código de proceso penal atribuye a los órganos y las autoridades de policía criminal, presumiéndoles delegada la práctica de actos que el ministerio público puede asignar aquellas entidades, independientemente del valor de la ventaja patrimonial ilegítima”*.⁶⁵

IV CONSIDERACIONES FINALES

En el contexto de esta investigación, hemos podido observar cómo únicamente dos países miembros de la OCDE tienen un sistema donde exclusivamente el ejercicio de la acción penal en materia de los delitos tributarios, recae en la Autoridad Administrativa, pudiendo entenderse de un primer acercamiento que este podría ser un modelo no considerado por la mayoría de los países de la OCDE.

Sin embargo, al realizar un análisis más profundo, nuestra conclusión es que la mayoría de los países de la OCDE tiene un sistema en que la Autoridad Administrativa o algún organismo técnico altamente calificado en materia tributaria tiene un rol preponderante y protagónico tanto en la investigación como en la decisión del ejercicio de la acción penal por delitos tributarios.

En este sentido, estamos convencidas que el Proyecto de Ley Boletín 9954-05 tiene el inconveniente de otorgarle titularidad para el ejercicio

⁶⁵ Regime Geral de Infracções Tributárias, Portugal. [en línea] <<https://sites.google.com/a/pttax.net/rgit/rgit/rgit-artigo-35-a-50>> [consulta: 20 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

acción penal al Ministerio Público, sin un filtro previo realizado por el SII entidad altamente calificada y de un conocimiento exclusivo en la materia dentro del ámbito público en Chile.

Estimamos que en nuestro país, el modelo a aplicar, de querer entregarse un rol mayor al Ministerio Público, debería considerar que el SII, dado su alto nivel de especialidad y tecnicidad continué tomando la decisión acerca del ejercicio de la acción penal, ya sea en caso de investigaciones propias o realizadas por el Ministerio Público, sin perjuicio que éste último pueda trabajar en forma coordinada con el SII en la investigación y realizarle recomendaciones no vinculantes acerca del ejercicio de la acción penal en materia tributaria.