

Principio 1 Penalización de los ilícitos tributarios

Las jurisdicciones deben contar con un marco legal vigente para garantizar que las violaciones a la legislación tributaria se consideren como un delito y se penalicen en consecuencia.

Introducción

1. La mayoría de los contribuyentes cumplen voluntariamente con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, algunos contribuyentes perseveran en su incumplimiento y utilizan cualquier medio para eludir sus deberes fiscales. Es en relación con esos contribuyentes, cuyo cumplimiento no mejora a pesar del apoyo y el seguimiento, que el derecho penal juega un rol importante. Además, las acciones penales mejoran el efecto preventivo general y reducen el incumplimiento tributario.
2. Las jurisdicciones llegan a diferentes conclusiones acerca de cuándo se justifica la aplicación del derecho penal. Las disposiciones de la ley penal definen las acciones consideradas como delitos fiscales, así como el tipo de sanciones penales que se consideran apropiadas. Estas acciones y sanciones penales no serán las mismas en todas las jurisdicciones.
3. Cuando se trazan líneas divisorias entre el incumplimiento tributario y la conducta delictiva, es importante que las jurisdicciones tengan la posibilidad de aplicar sanciones penales por violaciones a la legislación tributaria. Desde un punto de vista preventivo, esto es por varias razones:
 - i. transmitir un mensaje sobre la integridad, neutralidad y equidad de la ley (es decir, que nadie está por encima de la ley);
 - ii. actuar como un elemento disuasivo general para aquellas personas que podrían verse tentadas a evadir sus obligaciones tributarias, si se diera la oportunidad, proporcionando graves consecuencias reputacionales y punitivas de la actividad delictiva;

iii. actuar como un disuasivo específico para los individuos que han sido condenados y sancionados en el pasado, para que se vean desalentados a reincidir. La aplicación efectiva de las disposiciones penales para castigar a quienes han decidido no cumplir es esencial para hacer justicia y para fortalecer la credibilidad de las disposiciones penales y del sistema jurídico como tal.

4. La penalización de las violaciones a la legislación tributaria también asegura la disponibilidad de las facultades de investigación y ejecución penal necesarias para encontrar la verdad independientemente de la cooperación del acusado. En algunas jurisdicciones, esto también proporciona una base para la cooperación interna con otros organismos encargados de hacer cumplir la ley en virtud del derecho penal y la cooperación internacional, por ejemplo, mediante tratados y procedimientos de asistencia judicial recíproca.

5. La forma precisa de penalizar las violaciones de la legislación tributaria variará de una jurisdicción a otra. Cada jurisdicción tiene un sistema jurídico diferente, que refleja e interactúa con su cultura, política y entorno legislativo particular.

6. Cualesquiera que sean los detalles particulares del marco jurídico, éste será más eficaz si:

- La ley define claramente los delitos fiscales que son penalizados;
- Se aplica una sanción penal si se acredita el delito fiscal;
- Los ilícitos más graves se castigan con sanciones penales más graves; y
- Las sanciones penales se aplican en la práctica.

La ley debe definir claramente los delitos fiscales que son penalizados

7. Los ilícitos dentro de la categoría de delitos fiscales pueden definirse de manera general para abarcar una amplia gama de actividades tales como las acciones delictivas que pretenden defraudar al Estado. Un enfoque diferente se da cuando la ley tipifica los delitos específicos con más detalle, cada uno con requisitos individuales en cuanto a las acciones precisas que constituyen el ilícito.

8. Cualquiera que sea el enfoque que se tome, las jurisdicciones también pueden adoptar políticas diferentes respecto al umbral por sobre el cual un acto se clasifica como delito. Por ejemplo, las jurisdicciones pueden penalizar acciones que comienzan a partir del simple incumplimiento, como cualquier falta deliberada de presentar correctamente una declaración de impuestos. Otras jurisdicciones pueden aplicar el derecho penal a partir de un umbral más alto, en el que el incumplimiento deliberado de una obligación tributaria vaya acompañado de factores agravantes, tales como si el monto del impuesto evadido excede un determinado umbral, si el delito se comete repetidamente, cuando los ingresos imposables se ocultan activa o maliciosamente, o cuando los registros o pruebas son deliberadamente falsificados. O bien, las jurisdicciones pueden haber establecido un umbral muy alto para tipificar los delitos fiscales, tales como el delito organizado con fines de lucro, o la evasión fiscal acompañada de circunstancias particularmente agravantes. La tabla debajo contiene ejemplos comunes de lo antedicho:

Categoría	Ejemplos
Ilícitos por incumplimiento (con independencia de la intención o el resultado)	<ul style="list-style-type: none"> • No proporcionar la información, documentos o declaraciones exigidas • No efectuar los registros pertinentes a efectos tributarios • No llevar registros • Llevar una contabilidad incorrecta • Realizar declaraciones falsas • Falta de pago
Ilícitos tributarios dolosos	<ul style="list-style-type: none"> • Destruir de información

	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplir la legislación fiscal de forma deliberada para obtener ventajas financieras • Evadir impuestos o recibir devoluciones mediante fraude o prácticas ilegales • Reducir deliberadamente los impuestos utilizando documentos falsos o facturas ficticias • Utilizar documentos falsos para reducir los impuestos • Proporcionar, con dolo o negligencia grave, información engañosa en las declaraciones tributarias para obtener una ventaja fiscal • Obtener devoluciones o créditos de manera fraudulenta • Evadir impuestos en circunstancias agravadas, como un beneficio tributario considerable o realizado de forma metódica • Cometer sustracción o fraude al gobierno • Obstruir la actividad de un funcionario de la administración tributaria • Cometer ilícitos accesorios
Ilícitos específicos	<ul style="list-style-type: none"> • Celebrar un acuerdo para que una persona no pueda pagar impuestos • Cometer evasión fiscal como miembro de un grupo de crimen organizado • Cometer evasión fiscal comercial • Usar ilegalmente herramientas de software externas o programas de eliminación de ventas (zapper) • Suplantar identidad

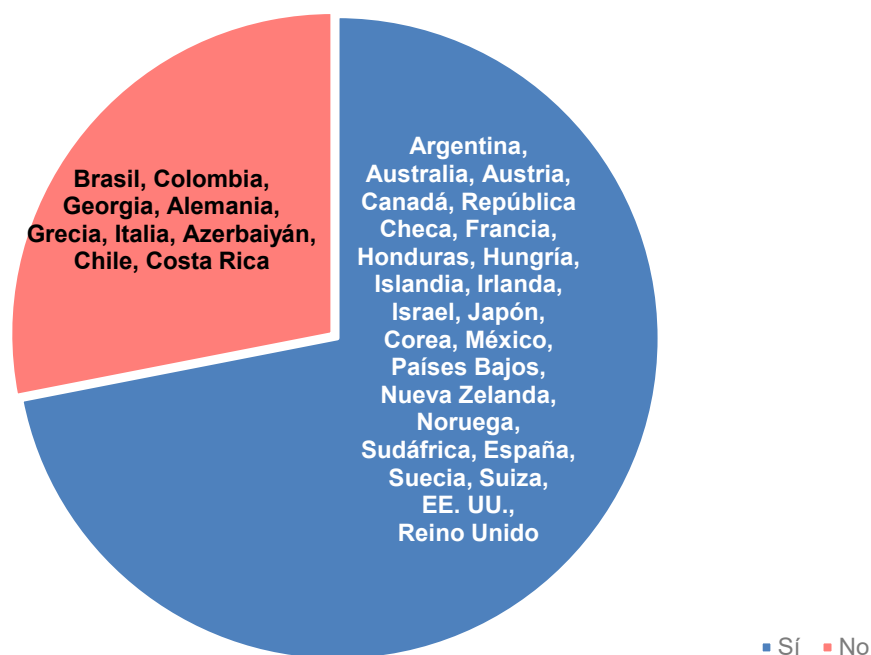
9. Las jurisdicciones también deben penalizar el acto de ayudar, instigar, facilitar o permitir la comisión de un ilícito fiscal por parte de terceros, o la conspiración para cometer un ilícito fiscal (“accesorios”), como las acciones tomadas por facilitadores profesionales (ver debajo).

10. Las jurisdicciones pueden, por ejemplo, incluir estos delitos dentro de un estatuto o código que abarque todas las actividades delictivas, en una ley general de impuestos, en sus normas sobre el impuesto a la renta o al IVA u otros cuerpos legales específicos. Cualquiera que sea el enfoque utilizado, las disposiciones legales deben indicar los elementos que tipifican el delito. Esto incluye la articulación de la conducta o actividad específica que constituye el acto delictivo, así como el estado subjetivo requerido de la persona al cometer la actividad (tal como intención, imprudencia o negligencia grave). Estos delitos deben quedar plasmados en estatutos o códigos utilizando términos claros que eviten potenciales desacuerdos o malentendidos en relación con la terminología tanto por parte de los contribuyentes como del sistema de justicia penal.

11. Además de procesar a las personas, las jurisdicciones deberían poder enjuiciar a las personas jurídicas y a cualquier estructura o entidad legal por un delito fiscal. Por ejemplo, cuando la evasión fiscal ha sido llevada a cabo por una sociedad, puede no haber una persona identificable responsable del delito, pero los ilícitos pueden haber ocurrido debido a las acciones combinadas de varias personas emprendidas en su calidad de representantes de la sociedad. La ley puede responsabilizar penalmente a la persona o estructura jurídica y también imponer penas a los actores clave, tales como directores, funcionarios, agentes o empleados clave de la persona jurídica / estructura jurídica penalmente responsable. La posibilidad de considerar penalmente responsables a las entidades, entre los encuestados, es la siguiente:

Figura 1.1. Posibilidad de considerar a las entidades penalmente responsables

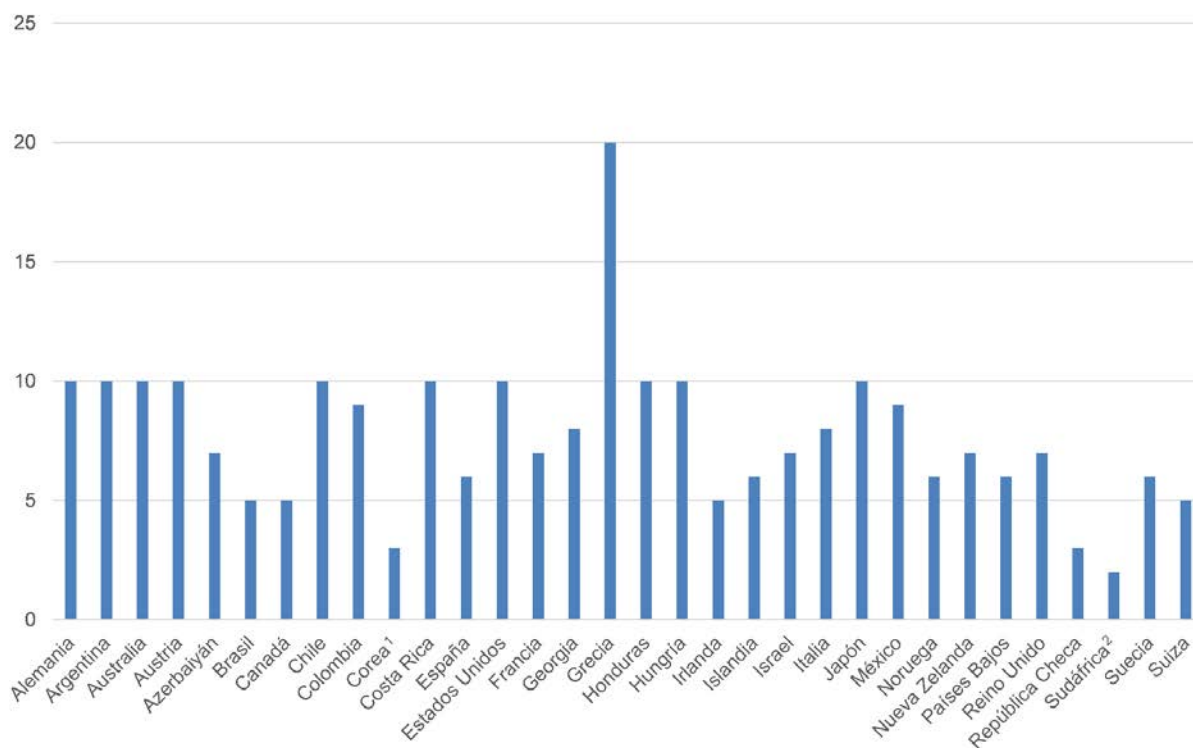
¿Es posible considerar a las entidades penalmente responsables por delitos fiscales?



Se aplica una sanción penal si se prueba el delito

12. Las disposiciones legales deberían incluir una pena si se prueban los elementos del delito. Las sanciones deben ser diseñadas para fomentar el cumplimiento y prevenir el incumplimiento al proporcionar una amenaza creíble. La prescripción de la acción para imponer una sanción penal debe reflejar la gravedad del delito y la sanción prescrita. Una consecuencia práctica de tener un plazo de prescripción suficientemente largo para los delitos graves es que permite a los organismos tener tiempo suficiente para identificar y enjuiciar los actos delictivos. Esto es especialmente importante en los casos complejos que pueden tardar mucho tiempo en ser investigados y enjuiciados con éxito.

Figura 1.2. Pena de prisión máxima por delito fiscal (años) – Impuesto sobre la renta e IVA



1. La legislación de Corea establece que los casos de evasión fiscal agravada, cuando el monto de los impuestos evadidos supera los KRW 500 millones anuales, puede ser sancionada con prisión por tiempo indefinido.

2. Sudáfrica señala que puede imponer sanciones significativamente más largas en caso de múltiples ilícitos y la sumatoria de las penas se dan de manera consecutiva o cuando se da el ilícito común de fraude.

Los ilícitos más graves se castigan con sanciones penales más graves

13. Existe un conjunto de comportamientos que pueden constituir un delito fiscal. Para lograr los objetivos de tipificación de los delitos tributarios mencionados anteriormente, las conductas más graves o los delitos cometidos en circunstancias más graves deberían ser punibles con sanciones penales más graves, en proporción con la naturaleza del delito.

14. Como se mencionó anteriormente, cada jurisdicción tendrá su propio enfoque para tipificar los delitos y su gravedad. Sea cual fuere el enfoque, la gravedad del ilícito debe corresponder a la gravedad de las consecuencias para el delincuente.

Existe un régimen sancionatorio para enjuiciar a los facilitadores profesionales

15. A pesar de que la mayoría de los profesionales cumplen con la ley y desempeñan un papel importante en ayudar a las empresas y personas a comprender y cumplir con la legislación, las jurisdicciones deben tener vigente un régimen sancionatorio para abordar el pequeño subgrupo de profesionales que utilizan sus habilidades y conocimientos para facilitar que sus clientes cometan delitos tributarios y otros delitos financieros. Estos profesionales, entre los que podemos encontrar abogados, contadores y asesores tributarios, desempeñan un papel integral para facilitar que los contribuyentes defrauden al gobierno y evadan sus obligaciones tributarias, incluso mediante el diseño de estructuras y

esquemas no transparentes para ocultar la verdadera identidad de las personas físicas detrás de las actividades ilícitas cometidas.

16. Los gobiernos reconocen cada vez más la necesidad de perseguir activamente a los facilitadores profesionales. Varias jurisdicciones respondieron que los cómplices, incluso los facilitadores profesionales, son penalmente responsables y en la mayoría de los casos pueden ser considerados responsables por el mismo delito y recibir la misma sanción penal. En algunos casos, la persona puede ser sometida a un aumento de la pena, por ejemplo, cuando es un profesional tributario y su facilitación del delito es considerado como un factor agravante. También existen jurisdicciones que además aplican importantes sanciones civiles a los facilitadores o promotores profesionales. Sobre la base de la encuesta, la tabla debajo muestra un desglose de lo antedicho:

Tabla 1.1. Tipos de regímenes vigentes para el enjuiciamiento de facilitadores profesionales

Pueden ser procesados conforme las reglas generales para delincuentes primarios o secundarios	Régimen sancionatorio especial	Sin sanción penal
Austria	Argentina ¹	Australia
Alemania	Chile ²	Francia ³
Azerbaiyán	Corea	Irlanda ⁵
Brasil	Estados Unidos	Países Bajos ⁴
Canadá	Israel	
Colombia	Italia	
Costa Rica	México	
República Checa ⁶	Reino Unido	
España	Suecia	
Francia		
Georgia		
Grecia		
Honduras		
Hungría		
Japón		
Noruega		
Nueva Zelanda		
Países Bajos		
Sudáfrica		
Suiza		

1. Sanción especial para facilitadores profesionales en la Ley de Delitos Fiscales.

2. Ilícito especial en el Código Tributario.

3. Francia puede aplicar tanto las reglas generales de la participación penal primaria/secundaria y una sanción administrativa.

4. Los Países Bajos pueden aplicar tanto las reglas generales de la participación penal primaria/secundaria y una sanción administrativa.

5. Los consejos profesionales pueden aplicar sanciones, inclusive la inhabilitación.

6. Puede ser considerada como circunstancia agravante.

Que las sanciones penales se apliquen en la práctica

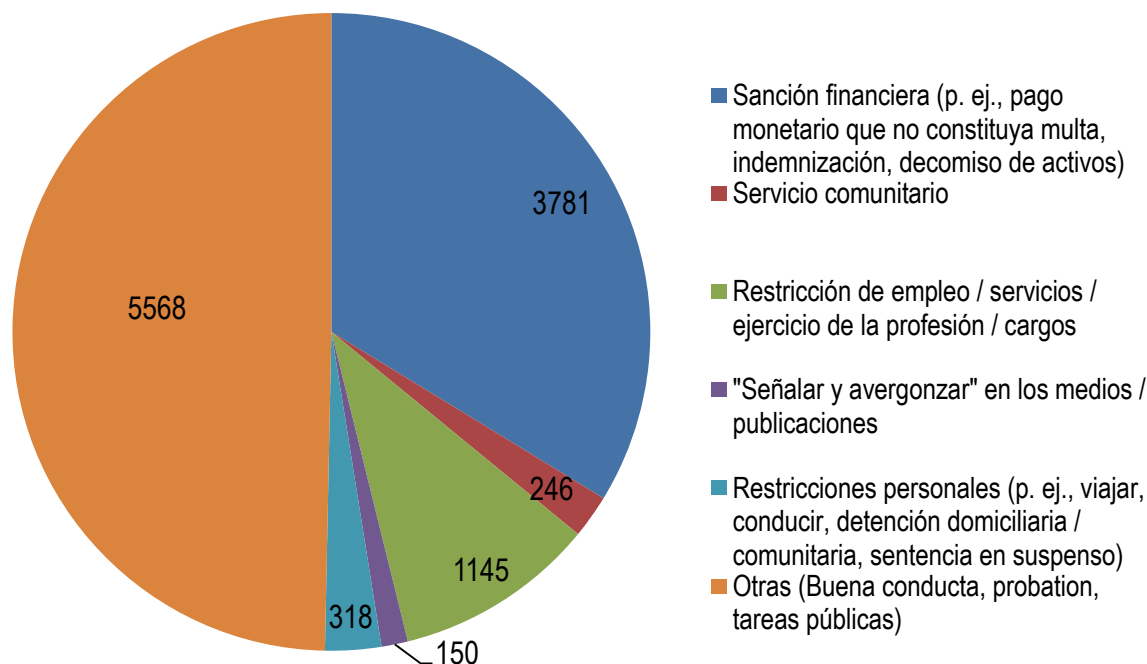
17. La ley que tipifica los delitos fiscales debe aplicarse. Cuando el delito es probado en un proceso judicial, se debe aplicar la pena que sea más efectiva y apropiada según los hechos y circunstancias. Las sanciones deben aplicarse de forma justa y consistente.

18. Dependiendo del caso, imponer una multa pecuniaria puede ser adecuado. Por ejemplo, en las jurisdicciones encuestadas donde los datos estaban disponibles, las autoridades competentes impusieron multas con respecto a violaciones de la ley tributaria por montos mayores a EUR 1,4 mil millones en 2017.

19. Puede resultar adecuado aplicar tipos alternativos de sanciones penales, dependiendo del caso. Estos pueden incluir servicios comunitarios, "señalar y avergonzar" a los delincuentes o facilitadores, inhabilitación para cubrir ciertos puestos, suspensión de licencias u otros privilegios, órdenes específicas para renunciar o devolver activos, o una combinación de los anteriores

20. 9 de las 31 jurisdicciones encuestadas respondieron que han utilizado sanciones distintas del encarcelamiento o una multa entre 2015 y 2018.¹

Figura 1.3. Sanciones alternativas impuestas entre 2015 y 2018 con relación a ilícitos tributarios



Bibliografía

OCDE (2021), *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*, OCDE, <https://www.oecd.org/tax/crime/ending-the-shell-game-cracking-down-on-the-professionals-who-enable-tax-and-white-collar-crimes.htm>.

Nota

¹ Australia, Azerbaiyán, Canadá, República Checa, Francia, Georgia, México, Nueva Zelanda, Estados Unidos.



From:
**Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles,
Second Edition**

Access the complete publication at:

<https://doi.org/10.1787/006a6512-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2021), “Penalización de los ilícitos tributarios”, in *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/bc2a64ce-es>

El presente trabajo se publica bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE. Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en el mismo no reflejan necesariamente el punto de vista oficial de los países miembros de la OCDE.

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area. Extracts from publications may be subject to additional disclaimers, which are set out in the complete version of the publication, available at the link provided.

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at <http://www.oecd.org/termsandconditions>.