

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA POLÍTICA CRIMINAL Y DEL TIPO DE INJUSTO DEL DELITO FISCAL EN EL PERÚ



Róger Yon Ruesta*
Armando Sánchez-Málaga Carrillo**

In Peru, successive governments have designed their tax collection policy on the basis of the formal sector without addressing the issue of the informal sector, because of the lack of a plan on criminal tax policy. However, this creates a problem of regularization of tax and criminal policy and a space for the commission of tax offenses.

In the present article, the authors do research about the subject, noting that when legislators create incentives for the management of economic strategies, it produces an undesirable effect: it creates room for unfair tax crime. Therefore, we should seek to analyze the political-criminal aspects of the offenses listed above, based on a study of the work of the criminal law on taxation.

KEY WORDS: Criminal policy, tax crime, criminal tax policy, regularization, incentives, tax fraud.

En el Perú, los diferentes gobiernos de turno han diseñado su política recaudatoria sobre la base del sector formal sin abordar la temática del informal, debido a que no ha existido –ni existe– un plan de política penal tributaria. Esta carencia genera un problema de regularización de la política fiscal y criminal, dejando un espacio para la comisión de delitos fiscales.

En este artículo, los autores investigan la problemática señalando que la creación de incentivos para la realización de estrategias económicas por parte de los legisladores producirá un efecto inverso al deseado: El tipo injusto del delito fiscal. Por ello, se buscará analizar adecuadamente los aspectos político-criminales de los delitos mencionados anteriormente en el marco del Derecho Penal Tributario.

PALABRAS CLAVE: Política criminal, delito fiscal, política penal tributaria, regularización, incentivos, defraudación tributaria

* Abogado. Estudios de posgrado en la Universidad de Salamanca. Profesor de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro del Consorcio Roger Yon & SMB Abogados.

** Abogado. Estudios de posgrado en la Universidad de Barcelona y en la Universidad Pompeu Fabra. Profesor de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la PUCP. Miembro del Consorcio Roger Yon & SMB Abogados.

*Flora Tristán “[...] echó a correr, seguida por Chazal, quien le dio alcance en la puerta de la Facultad de Derecho de la Sorbona. Se abalanzó sobre ella y comenzó a golpearla [...] Un grupo de estudiantes los separó. Chazal aullaba que esa mujer era su esposa legítima, nadie tenía derecho a entrometerse en una disputa conyugal. Los futuros abogados dudaron. ‘¿Es cierto eso, señora?’ Cuando ella reconoció que estaba casada con ese señor, los jóvenes, cariacontecidos, se apartaron. ‘Si es su esposo, no podemos defenderla, señora. La Ley lo ampara’. ‘Son ustedes más puercos que este puerco’, les gritó Flora mientras Andrés Chazal la arrastraba [...]”*¹.

I. INTRODUCCIÓN

Los diferentes gobiernos que han estado en la casa de Pizarro han diseñado su política recaudatoria sobre la base del sector formal sin abordar la temática del sector informal, posiblemente debido a que su tratamiento restaría votos y popularidad. En este escenario, las inspecciones, las citaciones para concurrir a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] y los cruces de información administrativa por lo general han tenido como eje al contribuyente formal². Ello genera un evidente malestar en este sector, que da lugar al planteamiento de técnicas de ingeniería financiera con la finalidad de tributar menos, existiendo un gran desincentivo a seguir cumpliendo con la normativa, el cual se agudiza cuando se verifica que los tributos pagados no se traducen en obras públicas que legitimen su cobro. Y, claro, el delincuente tributario está siempre atento a proponer escapes más rentables, que superen la economía de opción e ingresen en el terreno del fraude fiscal.

El legislador ha mezclado la intervención administrativa fiscal con la intervención penal,

con una marcada confusión, tanto en el procedimiento, cuanto en los fines. Aparece, entonces, la deficientemente importada figura de la “regularización de la situación tributaria”, que permite dar el tratamiento de deuda tributaria a un comportamiento típicamente antijurídico y culpable. El legislador cree que saltar de un escenario penal a uno administrativo permitiría lograr no sólo el fin recaudatorio, sino también que los contribuyentes que han desarrollado conductas evasoras retornen a la legalidad, con lo cual se fortalecería la moral fiscal y el sistema tributario³.

Como no se cuenta con información estadística que indique que dichos objetivos han sido alcanzados, puede señalarse válidamente que la política recaudatoria tiene una base estrictamente pragmática y no teleológica. En el ciudadano surge, entonces, la pregunta de por qué este salto de lo penal a lo administrativo no ocurre con otros delitos como el hurto, el delito ambiental y el delito financiero. Al respecto, creemos que existe una confusión en el legislador, al partir del presupuesto de que el tributo tiene un contenido estrictamente patrimonial y que puede ser equivalente a la deuda privada, pudiendo transformar el delito en una simple acreencia, lo cual, desde la perspectiva penal, resulta inaceptable.

Ante tal situación, en el presente artículo, nos proponemos exponer una concepción más coherente del tipo de injusto, abordando los aspectos político-criminales y los aspectos dogmáticos del delito fiscal.

II. ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DEL DELITO FISCAL

A. Facultad de promover la acción penal

Qué duda⁴ cabe hoy en día de la nefasta injerencia del asesor presidencial en el ámbito tributario con fines políticos y, sobre todo, parti-

¹ VARGAS LLOSA, Mario. “El paraíso en la otra esquina”. Lima: Editorial Santillana. 2010. p. 146.

² Ejemplo de ello se encuentra en las marchas y contramarchas de las autoridades en el tratamiento de la minería informal. Resulta paradójico que este sector llegue al extremo de plantearle al Estado una huelga.

³ Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1113 que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias, numeral 9 (modificaciones de los artículos 189 y 192), segundo párrafo.

⁴ Jordi Nieva, cuestionando la distinción entre hecho y Derecho, señala que la duda radica en la indecisión de juicio entre dos o más hipótesis, agregando que la duda es un dato desconocido que, si es fáctica, se trabaja a través de la prueba, mientras que, si es jurídica, a través de la argumentación. Ver: NIEVA, Jordi. “La duda en el proceso penal”. Barcelona: Marcial Pons. 2013. pp. 19-20.

culares. La señora Matilde Pinchi Pinchi⁵, sometida a la colaboración eficaz, ha dado cuenta de la utilización del denominado “RUC sensible”⁶, que otorgaba beneficios y facilidades indebidas a determinados contribuyentes. Entonces, en la década de los noventa, el órgano recaudador de los tributos distorsionó sus objetivos y fines. A fin de facilitar la selección de contribuyentes beneficiados, según fuera el caso de conveniencia política, se le otorgó a la Sunat la facultad de promover la denuncia penal ante la comisión del delito fiscal. Dicha facultad establecida en el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, no ha sido eliminada por las recientes modificatorias operadas mediante los Decretos Legislativos 1113, 1117, 1121 y 1123, por lo que se mantiene en el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF publicado el 22 de junio de 2013.

El artículo 193 del Código Tributario vigente dispone que:

“La Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general, quedando facultada para constituirse en parte civil”.

Por su parte, el artículo 192 de la misma norma, luego de señalar que cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros, establece que “la Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduane-

ro, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público”. Es más, el mismo artículo dispone que el fiscal o el juez penal pueden suspender el proceso penal si la Administración Tributaria, en un plazo de 90 posteriores a la notificación de la formalización de la investigación preparatoria, no cumple con emitir la resolución de determinación, la resolución de multa o la orden de pago que surja como consecuencia de la verificación o fiscalización realizada.

Por su parte, la Ley Penal Tributaria, aprobada mediante Decreto Legislativo 813, disponía en su artículo séptimo que “el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo”, debiendo precisarse que, ante la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal, dicha norma queda modificada en los siguientes términos: “El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”. En todo caso, lo cierto es que, aún con el nuevo sistema procesal penal, la citada regulación del artículo 193 del Código Tributario ha quedado intacta.

Esta titularidad para promover la acción penal de la que ha venido gozando el órgano recaudador del tributo⁷ se ha pretendido sustentar

⁵ Esta señora, su pareja Hildebrando Vásquez Ruiz y sus empresas Matty Import, Majapi, Mevelo y Manolo Import ocupan el cuarto lugar en adeudos por impuestos al Estado con una suma ascendente a S/. 450'213.893. El señor Hildebrando Vásquez Ruiz fue condenado a cinco años de cárcel efectiva y al pago de S/. 1'000,000 por reparación civil al fisco. Consultado en: www.elcomercio.pe/economia/706191 (30 de enero de 2011).

⁶ En mayo de 1997, se creó el “RUC sensible” como un mecanismo para proteger la información tributaria de un selecto grupo de personas que discrecionalmente decidía el jefe de la Sunat. Entre los seleccionados se encontraban políticos, empresarios, candidatos presidenciales. El mecanismo consistía en un sistema de almacenamiento electrónico de información a la que se tenía acceso mediante claves preestablecidas que sólo eran conocidas por el jefe de la Sunat y tres funcionarios de esa entidad. Las claves eran individuales, de tal forma que el sistema de control registraba el día, hora y funcionario que tenía acceso a la información tributaria protegida, a fin de identificar al responsable en caso que dicha información se difundiera. Consultado en: www.larepublica.pe/01-03-2001/.

⁷ El profesor Grabivker, con relación al órgano recaudador del tributo en Argentina, sostiene que “corresponde tener bien presente que aquel tiene a cargo deberes que son esenciales y que no son sustituibles. Asimismo, el cumplimiento de aquellas obligaciones no puede ser delegado por aquel Estado en otras entidades o personas; y no puede ser privatizado. [...] Para poder llevar adelante el cumplimiento de las obligaciones descriptas, que son funciones ineludibles, el Estado debe contar con los recursos necesarios que los habitantes deben aportar por vía del pago de los impuestos”. Ver: GRABIVKER, Marcos. “El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales”. En: ALTAMIRANO, Alejandro y Ramiro RUBINSKA. “Derecho Penal Tributario”. Buenos Aires: Marcial Pons. 2008. pp. 33-34.

en que, al constituir la materia fiscal un asunto complejo y técnico⁸, debe ser encargado al órgano recaudador, ya que éste posee los conocimientos materiales y especializados para dilucidar si nos encontramos ante una deuda o ante un delito⁹ y, por tanto, que es esta institución la apropiada para conocer en qué casos debe promoverse la acción penal. Sin embargo, se desconocen los criterios específicos por los cuales el órgano recaudador determina si se está ante una deuda tributaria o ante un delito fiscal. El punto de partida —y de arribo— pareciera asentarse en que lo importante es recaudar los tributos, por lo que el delito fiscal¹⁰ podrá ser tratado como una especie de deuda en caso el contribuyente así lo acepte.

B. Regularización de la situación tributaria

Una razón que nos lleva a concluir que el objetivo inicial y final es recaudar se encuentra en la redacción del artículo 189 del Código Tributario, que dispone la improcedencia de la acción penal cuando se regulariza la situación tributaria, barrera que también alcanza a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran perpetrado con ocasión del delito fiscal. En ese sentido, la regularización consiste en pagar la deuda tributaria o en devolver el reintegro, saldo a favor u otro beneficio que se haya recibido indebidamente, incluyéndose los intereses y las multas. Se extiende así un “puente de plata” al contribuyente cuando regulariza su situación.

La norma tributaria establece dos oportunidades en las que el contribuyente puede regularizar su situación tributaria: (i) La **primera** es “antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público”; y, (ii) la **segunda** cuando, “a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie

cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas”. Se trata, sin duda, de una deficiente redacción que no nos ayuda a comprender qué ha pretendido el legislador, máxime si se observa que la primera oportunidad comprendería a la segunda. Nos explicamos.

Si, como hemos visto, el Ministerio Público para actuar requiere de la denuncia penal por parte de la Sunat —o, en el nuevo sistema procesal penal, requiere de un informe motivado de la Sunat a fin de formalizar la investigación preparatoria—, y si la norma comentada permite la regularización aun cuando se haya dispuesto la iniciación de una investigación ante el Ministerio Público, ello implica asumir que en dicho caso ya se ha iniciado la intervención de la Sunat. Por lo general, mediante el procedimiento administrativo de fiscalización, que debería ser siempre anterior a la denuncia que formula la Sunat y a la consiguiente intervención del Ministerio Público. En esa medida, el último momento para regularizar será siempre cuando la Fiscalía de la Nación inicie la investigación preliminar correspondiente y no cuando la Sunat inicie el procedimiento de fiscalización, ni cuando presente la denuncia penal ante el Ministerio Público, ni cuando éste se avoque al conocimiento de la investigación. Una interpretación sistemática de toda la normativa nos lleva necesariamente a concluir que la regularización de la situación tributaria podrá darse siempre hasta antes de que se inicien los concretos actos de investigación por parte del Ministerio Público, es decir hasta un momento posterior a la disposición de tales investigaciones y anterior a la iniciación de éstas.

Resulta poco coherente, entonces, que la norma tributaria establezca una segunda

⁸ Entendemos que por tratarse de aspectos fiscales y contables, más no asentados en otros aspectos técnicos como los relacionados a los sesgos cognitivos que destaca el profesor Silva Sánchez. Ver: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María y Lorena VARELA. “Responsabilidades Individuales en estructuras de empresas: La influencia de sesgos cognitivos y dinámicas de grupo”. En: MONTANER, Raquel. “Criminalidad de Empresa y *Compliance*. Prevención y reacciones corporativas”. Barcelona: Atelier. 2013. pp. 265 y siguientes.

⁹ El profesor Bacigalupo precisa que no se trata de una deuda asimilable a la obligación civil, sino de un deber tributario que es concreción legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público, por lo que la punibilidad de su infracción nada tiene que ver con la prisión por deudas. Ver: BACIGALUPO, Enrique. “Curso de Derecho Penal Económico”. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. 1998. p. 215.

¹⁰ Cervini destaca que, por razones político criminales y sociales que propiciarían la rectificación en el actuar del contribuyente hacia la legalidad, debe entenderse que el delito fiscal sólo se reprime a título de delito consumado, excluyendo la punición de la tentativa y cuando se comete dolosamente. Respecto de este último aspecto, comparte el pensamiento de Moccia y Lo Monte. Ver: CERVINI, Raúl. “Principios de Derecho penal tributario en el Estado Constitucional de Derecho”. En: “Derecho Penal Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons. 2008. pp. 59-61.

oportunidad para regularizar “a falta de la primera”, cuando hemos visto que “la primera” (inicio de investigación penal) presupone “la segunda” (intervención de la autoridad administrativa). La redacción del artículo 189 sólo cobraría sentido si se entendiera que existe la posibilidad de que se instaure una investigación penal sin que previamente se haya comunicado al contribuyente la existencia de un procedimiento de fiscalización tributaria o sin que exista por lo menos una investigación por parte de la Sunat, lo que –si bien podría “derivarse” de la normativa vigente– nos parece que resulta poco probable que suceda en los hechos¹¹.

Nos aclara el panorama la Exposición de Motivos de la reciente modificación del artículo 189 del Código Tributario, ya que en ella se señala que “la Corte Suprema de Justicia de la República, en el fundamento jurídico 12 del Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116 [...] permite que el autor de un delito tributario pueda regularizar su situación tributaria, con la consecuente exención de responsabilidad penal, incluso con posterioridad a la intervención del Órgano Administrador del Tributo, supuesto contrario al espíritu normativo orientado a evitar la actuación innecesaria de este órgano”¹². A partir de ello, sostiene la Exposición de Motivos que “ello no resulta correcto, puesto que corresponde al Ministerio Público efectuar la denuncia, por lo que es conveniente se modifique dicha norma a fin de no causar errores de interpretación en los aplicadores de la norma”. Dicha argumentación y la modificación legislativa nos genera aún más confusión.

Lo único cierto es que la regulación descrita corrobora nuestra afirmación de que la normativa tributaria tiene como única finalidad la recaudación aún corriendo el alto riesgo de dejar en impunidad delitos fiscales sobre los que ya existe un procedimiento administrativo de fiscalización y, es más, sobre los que ya se dispuso la iniciación de una investigación penal. En todo caso, a pesar de los buenos deseos expresados en la citada exposición de motivos, la redacción del artículo 189 del Cód-

igo Tributario no cierra la posibilidad de que el contribuyente que ha incurrido en delito fiscal alegue maliciosamente que puede regularizar su situación tributaria aun cuando ya exista un procedimiento administrativo, puesto que aún no se habría producido la intervención concreta del Ministerio Público. Nos preocupa, entonces, que se deje al arbitrio del funcionario de la Sunat la decisión sobre si aceptar la regularización o formular la denuncia penal ante el Ministerio Público.

Consideramos, entonces, urgente que, por lo menos, se atienda a lo expuesto por la doctrina tributaria, en el sentido de que la regularización exige que el contribuyente formule la “auto denuncia” de manera voluntaria, esto es, espontánea, sin que la administración tributaria –y menos aún el Ministerio Público– haya intervenido. De lo contrario, la causa de levantamiento de la pena resulta ilegítima y peligrosa, conforme hemos anotado.

Otro ejemplo de tratamiento del delito tributario como deuda lo encontramos en la disposición final vigésima del Código Tributario, que dispone que pueden acogerse a la regularización de su situación tributaria las personas que, hasta el 30 de junio de 1999, se encontraban sujetas a fiscalización o investigación fiscal a cargo del Ministerio Público. Asimismo, establece que la Sunat puede solicitar al órgano jurisdiccional el archivo de los procesos penales en los que el fiscal superior aún no hubiera formulado acusación, siempre y cuando el contribuyente “regularice” su situación tributaria. Este tratamiento del delito fiscal como “deuda” nos genera una seria preocupación, ya que beneficiaría a los contribuyentes con gran disposición patrimonial. El mensaje normativo se traduce en que aquel que tiene recursos económicos para cancelar la “deuda” tributaria, producida por el delito fiscal, será apartado de los alcances de la justicia penal. Ciertamente se puede argumentar en contra señalando que, por la fecha a la que se remite dicho beneficio (año 1999), podría haber mermado el significado de los fines de la pena. Sin embargo, igualmente el mensaje de que el

¹¹ Con la reciente modificación legislativa, que ya no hace referencia a “investigación fiscal” sino a “investigación dispuesta por el Ministerio Público” ya no es de recibo la interesante interpretación que proponía el profesor Abanto Vásquez en el sentido de que la regularización sólo podía ser posible durante la etapa administrativa. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. “Derecho Penal Económico, Parte Especial”. Lima: IDEMSA. 2000. p. 504.

¹² Creemos que detrás de estas concepciones antagónicas entre el Poder Judicial y la Administración Tributaria se encuentra la discusión acerca de qué órgano, penal o administrativo, debe establecer las condiciones para acogerse a la regularización de la situación tributaria, institución que afecta ambos ámbitos.

rico que paga no purga cárcel no queda, en lo más mínimo, mermado. Con ello se afecta el principio de igualdad, que tanto se promociona en la aplicación de los tributos. Además, la pena pierde su carácter preventivo general¹³.

Nos preocupa aún más dicha situación si se tiene en cuenta que la exclusión del delito fiscal de la vía penal y su inclusión en el procedimiento administrativo permite que controversias tributarias de altas sumas de dinero, generadas por la comisión de un ilícito penal, gocen de un procedimiento en el que, luego de agotarse la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal, se recurre a la vía contencioso administrativa (al respecto, véase el artículo 158 del Código Tributario), en donde recién en sede jurisdiccional será dilucidado el caso y no necesariamente en los mismos términos que lo hizo, con anterioridad, el Tribunal Fiscal. Dicho procedimiento, entendemos, debiera estar reservado para los verdaderos casos de deuda tributaria y no para conductas delictivas “regularizadas”.

Debemos apuntar finalmente que la regularización del delito, como causa de levantamiento de pena, sólo beneficia a los autores mas no alcanza a los partícipes. Sin embargo, tampoco se conocen casos en que se haya denunciado, judicializado y condenado a instigadores o cómplices del ilícito fiscal, bajo el supuesto en comentario.

C. Revisión de la persecución y legislación del delito fiscal

Se desconoce si los gobiernos que han sucedido a la transición democrática han efectuado en el órgano recaudador del tributo la investigación, análisis y depuración de los operadores que pudieran haber sido del entorno del exasesor, de forma tal que hoy en día también se desconoce cuáles son los mecanismos de control y supervisión de la actuación de estos operadores. De ahí que no podamos señalar, con la debida contundencia, que el órgano recau-

dador se encuentre distante de las mafias¹⁴ de venta de facturas o de beneficios tributarios y si éstas cuentan con el apoyo y/o participación de algunos funcionarios que laboran en esta entidad. Esta afirmación se efectúa sin perjuicio de la responsabilidad funcional prevista en el artículo 186 del Código Tributario.

Ante ello, y teniendo en cuenta los cuestionamientos formulados en líneas anteriores, consideramos necesario que la promoción de la acción penal sea pública y que el titular de la acción penal, el Ministerio Público, mediante fiscalías especializadas sin la barrera de una denuncia previa de la Sunat, sea quien evalúe si nos encontramos ante un delito fiscal que merece una investigación y persecución penal. Lo peor que se podría hacer es mantener la política del “secretismo”, en la que el órgano recaudador oculta a los operadores de justicia la presunta ocurrencia de un delito fiscal, quedando en manos del primero la facultad de –según el grado de conveniencia– determinar si el caso debe ser tratado como delito o como “deuda”. Ello no sólo genera que se impida al Ministerio Público y al Poder Judicial cumplir con sus funciones constitucionalmente establecidas, sino que aparta del conocimiento público y de la discusión académica casos de significativa connotación, mermando la función preventiva que en este escenario el Derecho Penal podría cumplir.

Por otro lado, no resulta ajeno a nuestro análisis el hecho de que el Código Tributario fue creado mediante un decreto legislativo y modificado sucesivamente por decretos legislativos, destinándose la redacción de los delitos fiscales también a diversos decretos legislativos, el último de los cuales modificó los tipos penales previstos en los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 813 –modificaciones recogidas también en la disposición final décimo octava del Decreto Supremo 133-2013-EF. El reiterado recurso a decretos legislativos, como mecanismo para regular la materia fiscal, por un lado, pareciera denotar que el Congreso se ha de-

¹³ En sentido contrario y sin señalar mayores razones, se ha expresado Raúl Pariona Arana. Ver: PARIONA ARANA, Raúl. “La Regulación Tributaria en Derecho Penal”. En: www.ius360.com.

¹⁴ En el programa de televisión “Agenda Política” del canal 8 del domingo 22 de septiembre de 2013, el ex Presidente del Congreso y miembro del partido de gobierno, Daniel Abugattás, afirmó que la guerra contra la corrupción en el Poder Judicial y en el Ministerio Público está perdida y que la Contraloría no tiene los mecanismos necesarios para realizar un control institucional eficaz. A ello se suma la reciente afirmación del expremier Oscar Valdés Dancuart, ante la pregunta de si la red de narcotráfico ha alcanzado a las esferas del gobierno, de que éste se encuentra “metido en todo lado”, admitiendo que nos encontramos frente a una “corrupción generalizada”. En: Diario “El Comercio”. Sección A4. Fecha 29 de septiembre de 2013.

clarado incompetente para legislar en este importante asunto. Por otro lado, pareciera que el Estado ha encontrado el vehículo legislativo idóneo para implementar una política tributaria (y, lo que más nos llama la atención, una política penal tributaria) que, al no conocerse previamente ni ser sometida a pública discusión, irrumpe con una aplicación de la que sólo se puede comentar sus consecuencias, mas no sus proyecciones o hacia a qué fines apunta.

Nos surge la pregunta entonces de cuál es el medio y el procedimiento más idóneo para la implementación de la política tributaria y, en especial, de la política penal tributaria. Por ejemplo, los medios de comunicación señalan que la Sunat ha contratado a más personal para ser destinado a la función de inspectoría, a fin de que en el año 2014 se indague respecto de las adquisiciones de particulares. Sin embargo, no se plantea frontalmente la discusión acerca de la necesaria incorporación del sector informal (que incurre sistemáticamente en delitos fiscales) a la legalidad o acerca de las reclamaciones ante el Poder Judicial de las grandes “deudas” tributarias de empresas extranjeras, que en varios casos previamente habrían incurrido en un delito fiscal “regularizado”.

Lo que más nos llama la atención es la importancia secundaria o accesoría que el legislador otorga a la materia penal tributaria, cuando recurre a un decreto legislativo por delegación de facultades (Ley 29884) a fin de tipificar conductas delictivas. Al respecto, debemos señalar que, si bien es cierto que el decreto legislativo guarda la categoría de ley, no escapa a la crítica de que se trata de un otorgamiento al Poder Ejecutivo de facultades legislativas, que restringe el necesario ámbito de discusión en un tema tan delicado y esencial como lo es la restricción de la libertad individual (pena privativa de la libertad) como consecuencia de la realización de operaciones económicas que afectan a la hacienda pública. Resulta alarmante que el tipo de injusto fiscal sea determinado a puerta cerrada, sin un mínimo de discusión en los sectores académicos y menos aún en la población. De esta manera, a nuestro entender, se ha colocado a la política criminal tributaria en una soterrada inestabilidad, al percibirse más la persecución para recaudar que los logros de aquella recaudación¹⁵ en la

implementación de una política social. En esa línea, desde hace algún tiempo atrás las declaraciones juradas de autodeterminación de diversos tributos, más allá de toda sustitución o rectificación, se efectúan por medios informáticos. Los efectos de ello, ante declaraciones fraudulentas, en el campo penal tributario no han merecido mayor comentario (ni, por supuesto, la menor discusión), suponemos, hasta una próxima delegación de facultades en que se nos sorprenda con la tipificación de nuevas conductas que las comprendan.

La omisión de toda discusión en esta importante materia puede dar pie a pensar, por ejemplo, que el régimen de excepción establecido en la disposición final vigésima del Código Tributario, que beneficia a los actos perpetrados por delinquentes fiscales hasta el 30 de junio de 1999, puede ser extendido a una fecha más próxima por otro decreto legislativo. O, lo que es peor, determinar la no procedencia de la denuncia penal, por parte de la Sunat, atendiendo a razones de estrategia en el mercado peruano, la calidad de empresa extranjera, el país de procedencia de esta empresa que genera expectativas de un nuevo tratado de libre comercio, entre otros. Es decir que el mantenimiento de una técnica de tipificación de delitos fiscales mediante decretos legislativos genera el riesgo de ampliar indebidamente el grupo de delinquentes fiscales beneficiados por mecanismos de “regularización” de su situación tributaria, sin que esta modificación merezca la discusión y atención correspondiente.

De allí la necesidad de establecer el requisito de que la ley penal se promulgue con el estándar de ley orgánica. Recién entonces su discusión será mayor, en un ámbito más amplio como lo es (mejor dicho, debiera ser) el Congreso de la República y no al interior de la casa de Pizarro (o del Ministerio de Economía). Hasta ahora al legislador nacional poco o nada le ha importado el principio de reserva de ley penal que, en otras legislaciones, exige la existencia de una ley orgánica para modificar leyes penales. Es así una exigencia con la que estamos de acuerdo, pues aseguraría un mínimo de discusión y mayoría parlamentaria para la aprobación de normas penales, sin que esto suponga tener la esperanza de una gran discusión técnico-legislativa e informada

¹⁵ Cervini señala que “debe rechazarse toda concepción que identifica el bien jurídico con el interés y actividad administrativa dirigida a la recaudación”. Ver: CERVINI, Raúl. Op. cit. p. 53.

en la materia. Sólo se aspira al menos a que el rebote de dicha discusión en los medios de difusión aproxime a la ciudadanía a qué es lo que se está por promulgar como ley.

D. Duplicidad de procedimientos

Otro de los temas que llama nuestra atención es lo dispuesto en el artículo 192 del Código Tributario referido a la “comunicación de indicios de delito tributario y/o aduanero”, cuando dispone que el procedimiento penal y el procedimiento administrativo puedan tramitarse en forma paralela. ¿Cómo se compatibiliza esta disposición con lo señalado por el Nuevo Código Procesal Penal (Decreto Legislativo 957) que en el artículo III de su título preliminar dispone que:

Artículo III [Nuevo Código Procesal Penal].- “Interdicción de la persecución penal múltiple. Nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez, por el mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas”.

A nuestro entender, el artículo 192 del Código Tributario abriría una puerta de impunidad al delincuente fiscal ya que, para entorpecer las investigaciones administrativas, y las penales, podría recurrir a la acción de garantías aduciendo una persecución múltiple violatoria del principio de *ne bis in idem*. Cabe advertir, empero, que dicha alegación no será válida cuando se emplace en un ámbito administrativo a la persona jurídica y en otro (penal) al representante o a la persona natural a quien se le imputa el ilícito criminal¹⁶.

E. ¿Derecho de la intervención?

Navas Rial¹⁷ da cuenta de que, frente al hecho de que los bienes jurídicos no protegerían la aparición de una pluralidad de nuevas fuentes de riesgo, han surgido en la doctrina cuestio-

namientos acerca del rol que le corresponde al Derecho Penal al interior del ordenamiento jurídico. En ese sentido, la Escuela de Frankfurt se ha manifestado en contra de combatir penalmente problemas de la sociedad moderna, tales como las afectaciones al ambiente, la economía, el procesamiento de datos, la utilización de drogas, los relativos a los impuestos, los fraudes al comercio exterior, entre otros. El principal exponente de esta escuela, el profesor Hassemer, ha llegado a proponer una reducción del Derecho Penal tradicional (Derecho Penal nuclear), relegando la resolución de los problemas modernos (afectaciones a bienes jurídicos supraindividuales) mediante un “Derecho de la Intervención”. Se busca que tal esté ubicado entre el Derecho Penal y el Derecho Contravenacional, entre el Derecho Civil y el público, con la característica de que las garantías y los procedimientos reguladores sean menos exigentes, así como las sanciones menos intensas.

Si bien estamos de acuerdo con la observación de un sector de la doctrina relativa a que el concepto de delito como lesión de bienes jurídicos no se encuentra en condiciones de dar una respuesta suficiente a las modernas exigencias sociales y a los nuevos delitos¹⁸, estimamos que no es de recibo la propuesta del profesor Hassemer. Ello puesto que, a las facilidades legislativas ya existentes y consignadas líneas arriba, se sumaría la de formular un Derecho de intervención para los delitos fiscales, que no sería otra cosa que establecer un procedimiento y una “justicia” a la medida de las exigencias de quienes gozan de mayores recursos económicos, con lo que mostramos nuestro total desacuerdo.

Un Derecho de Intervención para los delitos fiscales no sería otra cosa que reconocer que la ley penal y la justicia penal no alcanzan a todos por igual. Un trato sin sanción penal para los más pudientes que cometen conductas penalmente relevantes no solo significaría el reconocimiento del fracaso del Estado como conductor de un

¹⁶ Analizando la legislación anterior. Ver: ABANTO VASQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 489-493.

¹⁷ Un interesante recuento histórico en: NAVAS RIAL, Claudio. “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”. En: “Derecho Penal Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. pp. 127 y siguientes.

¹⁸ Al respecto, ver: YON RUESTA, Róger y Armando SANCHEZ MALAGA CARRILLO. “Fundamentos constitucionales para la aplicación de la norma jurídico-penal orientados al análisis de las consecuencias. Especial relevancia de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”. En: “20 años de vigencia del Código Penal peruano. Desarrollos dogmáticos y jurisprudenciales”. Lima: Grijley. 2012. pp. 89 y siguientes; y, por supuesto: FEIJOO SANCHEZ, Bernardo. “El actual debate alrededor de la teoría del bien jurídico”. En: “Dogmática Penal de Derecho Penal Económico y Política Criminal. Homenaje a Klaus Tiedemann”. Volumen II. Lima: Fondo Editorial de la USMP. 2011. pp. 1088 y siguientes.

plan social (y en lo específico, fiscal) según le manda la Constitución, sino que además este Derecho de la intervención carecería de legitimidad al estar asentado en la discriminación según quien goce de mejor estatus económico.

Naturalmente que a partir de dicha crítica resulta imperioso formular una fundamentación material de la persecución del delito fiscal. En ese sentido, como se detallará en el siguiente apartado referido a los aspectos dogmáticos del delito fiscal, nos inclinamos por una tesis funcional que se aleja de aquella concepción de delito fiscal centrada en un criterio mera-

mente patrimonialista¹⁹. Ésta se rige por la máxima “si pagas no hay delito”, se asienta en el principio de que “lo importante es recaudar” y genera una distorsión en los contribuyentes ante quienes se postula que el delito puede ser convertido y tratado como una deuda.

F. Asuntos pendientes

Entre los asuntos pendientes, en primer lugar, debemos destacar que los gobiernos de turno no han cumplido con exhibir datos estadísticos o empíricos que evidencien que la regularización²⁰ haya influido directamente en una ma-

¹⁹ Se plantean criterios distintos al patrimonialista por parte de autores que aún consideran que la función del Derecho Penal es la protección de bienes jurídicos. Al respecto, ver: NAVAS RIAL, Claudio. Op. cit. pp. 144 y siguientes, siguiendo la clasificación efectuada por Morillas Cuevas, distingue los siguientes:

- La fe pública (Serrano Gómez): El delito fiscal quebranta un deber de veracidad. Se cuestiona a esta concepción que confunde la utilización de los medios comisivos con el contenido del injusto (p. 145).
- El deber de lealtad (Bacigalupo): A través del delito fiscal se protege el deber de lealtad que tiene el ciudadano hacia el Estado respecto del mandato tributario. Se critica a esta concepción que no se corresponde con la estructura típica del delito fiscal y que es contraria a una concepción actual del bien jurídico (p. 146).
- La función del tributo en el Estado de Derecho (Arroyo Zapatero): Navas da cuenta que la misma concepción es sostenida por Pérez Royo a quien cita afirmando que “la protección penal se otorga a la Hacienda considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria” (p. 147). Para esta concepción, la función del tributo es el interés general que sólo se obtiene de un correcto funcionamiento tributario. El autor agrega que, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho, se afecta con estos tipos de delitos a todos los ciudadanos, sobre todo a las grandes mayorías, por lo cual se convierte en un ilícito grave. La crítica que hace Morillas Cuevas a esta postura es que proporciona “poca seguridad jurídica por lo inabarcable de sus límites y, por tanto, la imposibilidad de conformar taxativamente el injusto típico”. Habría una suerte de desnaturalización del objeto de tutela dado lo inabarcable del concepto tutelado, siendo que no se diferenciaría el interés de la observancia de las normas tributarias con otras normas de orden público (p. 149).
- La hacienda pública (Casadevall y García Llamas): Se entiende a la hacienda pública como el conjunto de actividades que deben desarrollar los entes públicos para la obtención de recursos financieros y para la aplicación de éstos a la satisfacción de las necesidades públicas que tienen encomendadas (p. 148). En esa medida, el delito tributario lesiona el interés patrimonial de la hacienda pública concretado en la recaudación.
- Un bien jurídico plural, que contiene varios intereses: Navas señala que esta doctrina está contenida en la sentencia del 27 de diciembre de 1990 del Tribunal Supremo español, la cual afirma que el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la especialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está relacionada a la proclamación de la justicia como valor fundamental del orden jurídico y la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho. Añota además que en definitiva se trata de “proteger el orden económico dentro del más amplio orden social, conforme el ordenamiento jurídico que ha de realizar la Justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva” (p. 148).

En el ámbito nacional, Quiroz Berrocal confunde el objeto de la acción con el objeto jurídico protegido por el delito fiscal, al señalar que en ambos casos se trata del tributo, señalando además (a nuestro entender, equivocadamente) que el ilícito fiscal exige *animus lucrandi*. Ver: QUIROZ BERROCAL, Jorge. “Impuesto a la Renta Neta Oculta, por incremento patrimonial no justificado y Tributación de la Ganancia Ilícita Vía IPNJ”. Lima: Editorial Ius Tributarius. 2007. pp. 246 y 253. Por su parte, Marcos Grabivker señala que los delitos tributarios alcanzan a lesionar o ponen en peligro de forma mediata (aunque luego señale de forma “no tan indirecta”) los bienes jurídicos tranquilidad pública, salud y vida. Ver: GRABIVKER, Marcos. Op. cit. 2008. Tomo I. p. 35. También, en una línea de defensa de bienes jurídicos, Marinucci y Dolcini destacan que en el Derecho Penal se integran bienes jurídicos individuales, colectivos, institucionales, intereses difusos, bienes instrumentales o intermedios, en clara referencia al Derecho Penal en la economía. Ver: YACOBUCCI, Guillermo. “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”. En: ALTAMIRANO, Alejandro y Ramiro RUBINSKA. “Derecho Penal Tributario”. Op. cit. p. 105.

²⁰ Destacando que se trata de una dispensa de pena y, en específico, de una causa de levantamiento de pena, asentada en la autodenuncia, ver: TIEDEMANN, Klaus. “Manual de Derecho Penal Económico, Parte General y Especial”. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010. p. 266. Sigue la misma línea Abanto Vásquez, quien sostiene que “regularización” solamente puede consistir en un concepto que está más allá del injusto penal; es decir, en una “causa de levantamiento de pena” por determinadas razones de política criminal”. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 501.

yor y mejor recaudación ni en ampliar y diversificar la base de contribuyentes, incluyendo a los agentes económicos informales. No nos referimos, claro está, a los montos recaudados, sobre los cuales la Sunat efectúa publicaciones periódicas, sino en específico a los resultados materiales de su política tributaria.

En segundo lugar, en una política tributaria sustentada en la declaración del contribuyente a fin de determinar la base imponible sobre la cual se estimará el tributo correspondiente, llama la atención que no se haya diseñado una política de regulación para las personas jurídicas, desde todo punto de vista más atractiva para incrementar la recaudación. Esto de cara a su mayor capacidad de aporte contributivo frente a la de la persona natural.

Al respecto, debemos apuntar que, como reacción al terrible desastre financiero en los Estados Unidos de América del Norte, se emitió una norma federal denominada “Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act”. Esta reforma del sistema regulatorio americano es comentada por Gonzales de León Berini²¹, quien destaca que las diversas medidas de cumplimiento federal al interior de las entidades financieras y bursátiles ha implementado un programa de cumplimiento efectivo de la normativa económica y financiera muy similar a la establecida en el 2006 por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento de Tesoro de los Estados Unidos, con resultados exitosos en la lucha contra el fraude fiscal. Este programa cuenta con la figura del *whistleblower*, que puede ser un *insider*, que tenga conocimiento directo acerca de la ilicitud de la conducta in-

traempresarial, o un *outsider*, que no sea parte de la auditoría legal, ni abogado externo de entidades financieras ni funcionario que obtenga información en el desempeño de su cargo. Por lo general, serán personas vinculadas al sistema financiero que, no habiendo participado en el delito, informen de manera sustentada a las autoridades de las posibles infracciones, asignándose recompensas de hasta el 30% de la cuantía total recuperada. Una figura similar (superando las deficiencias que anota González de León²²) podría haber sido revisada para el ámbito nacional a fin de alcanzar a los informales que no tributan y que gozan, *de facto*, de ingentes ingresos producto de este no tributar. Baste con mencionar a algunos empresarios y comerciantes informales de grandes emporios económicos como Gamarra, el Mercado Central, La Parada y Desaguadero en Puno. Si bien es cierto que resulta urgente y necesario abordar la temática de los informales, cabe advertir de los riesgos que una indebida “copia” de la normativa estadounidense podría generar en nuestra realidad. Quizás un buen inicio pueda estar dado por la introducción de mecanismos de control interno –distintos a los tradicionales– en el órgano administrador del tributo, no resultando suficiente con el traslado de los equipos fiscalizadores.

En tercer lugar, otro de los aspectos que urgen ser revisados, es el de la pena de multa. Consideramos que el sistema de días-multa, si bien resulta adecuado desde una perspectiva de igualdad material en un país con grandes desigualdades como el nuestro, no alcanza la función de conducción en el caso del delito fiscal²³. En ese sentido, consideramos necesi-

²¹ GONZÁLES DE LEÓN BERINI, Arturo. “El Criminal Compliance en la reforma americana de la Dodd-Frank Act”. En: MONTANER, Raquel. Op. cit. pp. 131 y siguientes.

²² Anota como deficiencias las siguientes: “1. hace más difícil de detectar y detener las conductas ilícitas o fraudulentas intraempresariales, al socavar los ya existentes programas de cumplimiento de las empresas, establecidos en virtud de la legislación anterior [...] 2. [...] los denunciantes internos no estén obligados a informar de la infracción en primer lugar a través de los sistemas de control internos de la empresa [...] 3. [...] no ofrece una amnistía general para las personas que proporcionen información relevante a la Comisión de Valores y Bolsa de los Estados Unidos [...]”.

Ver: *Ibid.* pp. 138 y siguientes.

²³ Al respecto, el profesor Silva Sánchez sostiene que “en efecto, a pesar del discurso relativo a una, así llamada, *corporative social responsibility* la cualidad de las personas jurídicas como agentes morales resulta más que dudosa. Por eso, también resulta difícil atribuir a las “penas aplicables a las personas jurídicas” una función retributiva (las personas jurídicas no tiene un *soul to damn*). Como, por lo demás, las personas jurídicas tampoco experimentan sensaciones de placer o displacer (miedo), debe rechazarse asimismo la atribución a dichas penas de una función intimidatoria en sentido estricto, que tiene una fundamentación psicológica evidente. Esto, naturalmente, no significa que no quepa hablar de propósito de ellas de una “función de conducción”. En realidad, a través de las “penas aplicables a las personas jurídicas” se procede a reforzar la tendencia hacia una auto-regulación o auto-organización mediante una medida coactiva”. Ver: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español”. En: MONTANER, Raquel (coordinadora). Op. cit. pp. 33-34.

rio que se implemente en nuestra legislación penal un sistema mixto de multas, que comprenda para determinados delitos el sistema de días-multa y para otros delitos, sobre todo económicos, el sistema de multa proporcional. En el caso del delito fiscal, creemos imperioso fijar este sistema de multa proporcional, a fin de establecer la sanción pecuniaria sobre la base de porcentajes sobre el monto objeto de la defraudación tributaria. Se generaría así un mejor efecto preventivo. Se trataría, claro está, de una multa penal con un fundamento distinto a la multa impuesta en sede administrativa, a fin de evitar los cuestionamientos en materia de *ne bis in idem*. Ahora bien, debemos enfatizar que, una vez que la administración conozca de la realización de un delito fiscal, debiera suspender su actuación limitándose a emitir el informe motivado requerido por el Ministerio Público.

III. ASPECTOS DOGMÁTICOS DEL DELITO FISCAL

A. Función del Derecho Penal en materia tributaria

El Estado peruano asume un modelo impositivo, mediante el cual “los ciudadanos se obligan a contribuir con los fondos necesarios para cubrir el gasto público”²⁴. Se trata de un modelo en el que el Estado atribuye además a los ciudadanos el deber de declarar sus ingresos y, en varios casos, de determinar por cuenta propia el tributo a pagar. Al respecto, el profesor Sánchez-Ostiz sostiene que, como regla, rige el procedimiento basado en la declaración-liquidación, en la que es el propio obligado quien declara, liquida y realiza el pago, mientras que la comprobación tiene lugar eventualmente en función de planes sectoriales de inspección²⁵. Se establece también un deber de veracidad del ciudadano obligado a presentar declaraciones ante la administración tributaria, cuya conducta se rige por el principio de autorresponsabilidad, que exigen

al ciudadano que organice su actividad sin lesionar a terceros.

Más allá de la tradicional discusión sobre la función de protección de bienes jurídicos materiales, surge la interrogante acerca de qué función está llamado a cumplir el Derecho Penal en materia tributaria. El profesor García Caveró²⁶ distingue la concepción que niega la autonomía funcional del Derecho Penal, en cuyo caso los delitos tributarios se limitan a proteger la labor recaudatoria de la administración tributaria convirtiéndose en un mecanismo de presión sobre los obligados tributarios, de la concepción autónoma del Derecho Penal, en la que se distingue dos tesis distintas, la patrimonial y la funcional.

Para la tesis patrimonial, el Derecho Penal Tributario protege los intereses patrimoniales del Estado que recauda tributos. Al respecto, el profesor Martínez-Buján sostiene que para esta tesis, desde una concepción que otorga un papel más relevante al bien jurídico, se protege “el interés patrimonial de la Hacienda pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y, más precisamente aún, en la fase de liquidación de los tributos”²⁷. Desde una perspectiva crítica, García Caveró sostiene que “muchos delitos económicos pueden contemplar un perjuicio patrimonial efectivo o potencial como resultado típico [...] y no por ello adquieren el carácter de delito patrimonial. Por otra parte, el eventual perjuicio patrimonial en los delitos tributarios no se muestra de la misma forma que en los delitos patrimoniales tradicionales, pues mientras que en éstos se perjudica por lo general derechos patrimoniales sobre bienes que ya se tienen (propiedad, posesión, entre otros). En aquellos se afecta una pretensión patrimonial del Estado sobre parte del patrimonio de los contribuyentes”²⁸.

La tesis patrimonial encuentra coincidencias con el trato especial que se otorga al delito

²⁴ GARCIA CAVERO, Percy. “Derecho Penal Económico Parte Especial”. Tomo II. Lima: Grijley. 2007. p. 595.

²⁵ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. “El elemento fraude en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. En: SILVA SÁNCHEZ. “¿Libertad económica o fraudes punibles?”. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. 2003. p. 118.

²⁶ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 601.

²⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. “Derecho Penal Económico y de la Empresa”. Parte Especial. Valencia: Tirant lo Blanch. 2011. p. 528.

²⁸ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 603.

fiscal que es objeto de regularización, conforme se ha referido en el apartado anterior. La normativa tributaria analizada líneas arriba denota una óptica patrimonialista²⁹ que, por cierto, desborda la teoría patrimonial del bien jurídico como objeto de protección.

Por su parte, la tesis funcional parte de una noción del interés protegido “conectada a las funciones que debe cumplir el tributo”³⁰; esto es, una concepción distante de la tradicional que estudia al delito como la afectación material de un bien jurídico penal. Martínez-Buján distingue concepciones divergentes al interior de la tesis funcional, existiendo algunos autores que postulan que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios es la función tributaria concebida con una simple actividad de la administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado (Pérez Royo, por ejemplo), mientras que otros proponen como bien jurídico a la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario (es el caso de Gracia)³¹. En resumen, y más allá de matices particulares, según refiere el profesor Abanto Vásquez, la tesis funcional entiende que el delito fiscal protege a la hacienda pública comprendida en sentido dinámico como “sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”³². A diferencia de la concepción que niega la autonomía del Derecho Penal, la tesis funcional no entiende el proceso de tributación como algo estático (como una obligación de pago), sino como algo dinámico (el contribuyente es parte fundamental de un proceso de expectativas de actuación estatal). En ese sentido, García Caveró apunta que a la tesis funcional “hay que reconocerle que acierta en dejar de lado

una visión estática del bien jurídico, pero cabe objetarle que lo hace a costa de asumir prácticamente una visión tributaria de los ilícitos penales, pues se centra en la funcionalidad del sistema tributario y deja de lado la lesividad concreta del delito fiscal”.

En nuestra opinión, asumir una tesis estrictamente patrimonial no resulta adecuado, ya que la comisión del delito tributario no sólo genera una disminución en la recaudación, sino que implica la violación de un deber de veracidad. Además, lo más grave pone en cuestión el funcionamiento del sistema, quebrando la expectativa de ejecución del gasto público por parte del Estado. En esa línea el ciudadano, al cometer un delito fiscal, defrauda las expectativas de colaboración con la función recaudatoria del Estado y con las finalidades de realización de obra pública que de ella se derivan. Así, la actuación del delincente tributario atrofia el sistema en el que el Estado se ha comprometido con todos para la realización de obra pública. Con ello consideramos que la tesis funcional no tiene por qué dejar de lado la lesividad concreta del delito fiscal, si se entiende ésta no en términos meramente patrimoniales, sino en términos vinculados a la generación de un proceso de cumplimiento de los fines de la hacienda pública (declaración, tributación, recaudación, realización de obra pública, cumplimiento de funciones estatales).

B. Delito fiscal peruano y defraudación como núcleo del tipo objetivo

El delito de defraudación tributaria se encuentra recogido en el artículo primero del Decreto Legislativo 813³³, que sanciona con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años al que “en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, en-

²⁹ Tiedemann destaca a los delitos fiscales como delitos económicos, señalando que un sector de la doctrina los clasifica frecuentemente como delito patrimonial a causa del necesario resultado de reducción de tributos recaudados. Ahora bien, desde una perspectiva crítica, Tiedemann sostiene que el mero pago del tributo no basta para la punibilidad, siendo necesario sumar el engaño (comisivo u omisivo), que contraviene el deber de veracidad del contribuyente en la declaración respectiva. Ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. cit. pp. 268-269.

³⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 526.

³¹ *Ibid.* pp. 526-527.

³² ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 415.

³³ Es cuestionable la exclusión del delito tributario del Código Penal y su inclusión en una norma especial. Según García Caveró, algunos autores defienden la necesidad de una ley especial en base a argumentos de prevención, a la especialidad de los delitos tributarios o a la necesidad de incluir en una misma ley los aspectos sustantivos y procesales para el juzgamiento de los delitos tributarios. Ver: GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 610-611. Por su parte, Abanto Vásquez cuestiona la existencia de una norma especial, argumentando que no resulta claro que el efecto de mayor prevención sea posible en una ley especial y no precisamente a través del Código Penal. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 412-413.

gaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes³⁴.

El sujeto activo del delito de defraudación tributaria es el obligado a pagar los tributos. En esa línea, concordamos con el profesor García Caveró cuando define la defraudación tributaria como un delito especial³⁵. Puede ser sujeto activo del delito, en primer lugar, el contribuyente, que es definido por el artículo octavo del Código tributario como “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”. En segundo lugar, puede ser sujeto activo el responsable, que según el artículo nueve de la misma norma es “aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria atribuida a éste”. A título de ejemplo, la norma tributaria comprende como responsables, entre otros, a: (i) Los padres, tutores y curadores de los incapaces; (ii) a los representantes legales de las personas jurídicas³⁶; (iii) a los administradores de los entes colectivos sin personalidad jurídica; (iv) a los mandatorios; y, (v) al administrador de hecho.

Ahora bien, la calificación del delito como uno especial no debe prejuzgar su caracterización material como delito de infracción de deber o delito de dominio³⁷. Al respecto, debemos ahondar en el análisis de su desvalor de acción.

Como hemos visto, la conducta típica del tipo penal base consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta. A partir de una simple lectura del tipo penal, es claro que no resulta suficiente el no pago del tributo para configurar el riesgo prohibido que exige el desvalor de acción en sede penal. En esa línea, el profesor Jacobucci afirma, con relación al tipo penal argentino, que “no es suficiente comprobar la no percepción del tributo para alcanzar la tipicidad del comportamiento”³⁸.

La norma peruana va acorde con dicha concepción. Al respecto, García Caveró afirma que “el Derecho Penal peruano solamente castiga el incumplimiento total o parcial del pago de los tributos cuando se hace utilizando algún medio fraudulento”³⁹. Surge, entonces, la pregunta de cómo interpretar el verbo “defraudar”; núcleo de la conducta típica. Al respecto, destacan dos concepciones en la doctrina⁴⁰. Por un lado, la teoría de la infracción del deber (defendida en España por autores como Bacigalupo, Gracia y Gimbernat), que entiende que el verbo defraudar “debe concebirse simplemente como equivalente a la causación de un perjuicio patrimonial, sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y en concreto sin necesidad de exigir un engaño determinado”⁴¹. Consideramos que en la realidad peruana una interpretación es-

³⁴ El artículo 5-D del Decreto Legislativo 813 prevé agravantes del delito cuando el agente utiliza una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para: (i) Ocultar la identidad del verdadero deudor tributario; (ii) cuando el monto del tributo dejado de pagar supera las 100 unidades impositivas tributarias en un periodo de doce meses o un ejercicio gravable; y, (iii) cuando el agente forma parte de una organización delictiva. Asimismo, el artículo 4 prevé dos conductas típicas con penalidad similar a la de las agravantes. Por un lado, la obtención de 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. Por otro lado, la simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

³⁵ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 612.

³⁶ Con lo que, como bien afirma García Caveró, no resulta necesario recurrir al mecanismo del actuar en lugar de otro. Ver: *Ibíd.* p. 614.

³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 543.

³⁸ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 109.

³⁹ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 604.

⁴⁰ En el presente artículo, se hace referencia a diversas obras de autores españoles, debiendo puntualizarse que el delito de defraudación tributaria en la normativa española tiene una redacción más genérica que el tipo penal peruano, lo que quizás ha generado una mayor discusión respecto de la valoración del elemento “defraudación”. Así, el artículo 305 del Código Penal español establece: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. Ver: http://www.ub.edu/dpenal/CP_vigente_2013_01_17.pdf.

⁴¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 531.

tricta como ésta no es de recibo, ya que el tipo penal de defraudación tributaria exige expresamente que el sujeto activo se valga de algún artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, no limitándose a recoger una genérica alusión a la “defraudación”, sino exigiendo que dicha defraudación se concrete en un acto u forma determinada.

Por otro lado, la teoría del engaño, que entiende que “el verbo defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo y, en concreto, ha de ser concebido como comprensivo de un engaño”⁴². A partir de ello, algunos defensores de esta teoría asimilan el engaño al que constituye el tipo penal de la estafa, si bien la posición mayoritaria niega la identidad con el delito de estafa y lo hace con razón ya que existen diversas razones que hacen insostenible dicha asimilación⁴³. Entre dichas razones debe citarse que en el delito fiscal no se requiere de un engaño suficiente, ni de una *mis en escène*, ni de una disposición patrimonial como en la estafa⁴⁴, sino más bien de un engaño como infracción del deber de veracidad al que hacíamos alusión líneas arriba. Añade Yacobucci que “no parece apropiado [...] hablar de error en los términos tradicionales de la estafa, pues en realidad los organismos de control, en virtud del sistema de autodeterminación de los tributos, están en una posición de relativa ignorancia –no propiamente de error”⁴⁵. Otra diferencia es anotada por Abanto Vásquez, en el sentido de que “el ingreso fiscal presenta una vinculación hacia una finalidad determinada: Las tareas del Estado en el ámbito social, económico y estatal”⁴⁶.

En nuestra opinión, el tipo penal de defraudación tributaria tiene como núcleo del tipo objetivo al engaño, pero entendido en térmi-

nos distintos al del delito contra el patrimonio privado. Ahora bien, ello no implica concebir al delito fiscal como un mero delito de infracción de deber, ya que, como bien señala Yacobucci, “en materia de evasión fiscal, a pesar de la fuerte impronta típica propia de los delitos de infracción de deber, subsiste un espacio más o menos amplio según las exigencias de la propia legislación fiscal, que remite a una consideración semejante a la de los delitos de dominio u organización específicos de una situación de libertad, es decir, disponible”⁴⁷. Justamente la configuración defraudatoria de la conducta típica implica un plus a la infracción de deber.

Podemos concluir, entonces, con el profesor argentino, que el delito fiscal “integra un aspecto propio de los delitos comunes: La exigencia de organizar la actividad sin lesionar a terceros, que presupone la inexistencia de engaño y otro correspondiente a la infracción de deberes: El incumplimiento de las obligaciones fiscales emergentes de los comportamientos que realmente se han realizado. La calidad que debe reunir la conducta organizativa precedente, que es determinante para el nacimiento de esos deberes fiscales, es la del engaño o el ardid. Lo que resta, entonces, es su consecuencia: La evasión entendida como afectación de la hacienda pública”⁴⁸.

En la misma línea, García Cavero distingue en la legislación peruana dos casos distintos. Sostiene que, en principio, el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio, ya que no se castiga el simple incumplimiento del pago de los tributos adeudados. Explica que “no se trata del incumplimiento de pagar los tributos, sino de una conducta fraudulenta que lleva al incumplimiento del pago. En consecuencia, el delito se constituye como un

⁴² *Ibidem*.

⁴³ Respecto de la delimitación entre delito fiscal y estafa, ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. Cit. pp. 277-279. También, señalando que se vincula erróneamente con la evasión tributaria, pero que sus relaciones normativas no pueden ser asimilables, ver: YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. pp. 99 y siguientes.

⁴⁴ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. Op. cit. 2003. p. 122. El autor sostiene que, en la defraudación tributaria, más que de engaño, la conducta consiste en infringir un deber de sacar a la administración de la situación de desconocimiento en que se halla. Más que de error, estamos ante un caso en el que la Administración decide saber y no saber selectivamente; más que de desplazamiento patrimonial, nos hallamos ante un no ejercicio del derecho de crédito de la Hacienda Pública frente a los obligados; y más que de perjuicio al patrimonio, se resalta una puesta en peligro de las funciones que el tributo viene a cumplir.

⁴⁵ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 124.

⁴⁶ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op.cit. p. 417.

⁴⁷ YACOBUCCI, Guillermo, Op. cit. p. 111.

⁴⁸ *Ibid.* p. 119.

delito de dominio, en donde no basta simplemente con la infracción del deber de pagar los tributos, sino que resulta necesario atribuir al autor una organización fraudulenta para no realizar el pago⁴⁹. Sin embargo, distingue el mismo autor en la norma peruana algunos delitos fiscales que se configuran como delitos de infracción de deber. Es el caso del delito que consiste en no entregar retenciones y percepciones, en el que el “deber específico de custodia y entrega impuesto por ley a los llamados agentes de retención o percepción no tiene una derivación en actividades de organización, sino en relaciones de carácter institucional, concretamente, en el cumplimiento del fin estatal de recaudación tributaria”⁵⁰.

Fijada la discusión en dichos términos, corresponde preguntarse cuál es el contenido material de la defraudación, así como establecer si debe distinguirse la evasión de la mera elusión. Al respecto, resulta interesante la exposición que efectúa el profesor Silva Sánchez acerca de la denominada “ingeniería financiera”. Según cita Yacobucci, “se alude en principio a conductas neutras desde la perspectiva del Derecho Penal, pues implican el diseño de operaciones de creciente complejidad para la financiación de proyectos”⁵¹. Ahora bien, “ese mismo concepto es muchas veces utilizado en el campo jurídico para expresar técnicas financieras que realizan hechos fraudulentos contra

el patrimonio público o privado. Esa labor de ‘ingeniería’ oculta así la comisión o al menos dificulta la prueba de hechos con relevancia penal. En buena medida, ese término intenta explicar la simulación de negocios jurídicos”⁵².

Consideramos entonces pertinente distinguir tres conceptos: Simulación, fraude de ley y economía de opción⁵³. La simulación constituye un engaño. Se presenta cuando existe incongruencia entre la realidad y lo declarado por el sujeto activo. En la simulación “hay divergencia entre la voluntad de las partes y la forma adoptada en el acuerdo”⁵⁴. La presentación ante la Administración tributaria de una declaración de impuesto a la renta conteniendo información falsa o la presentación de documentación contable adulterada a fin de deducir un gasto inexistente constituyen claros casos de simulación, en los que la propia operación económica constituye un acto de engaño, configurando un desvalor de acción imputable al contribuyente.

La economía de opción hace referencia al agente económico que “realiza una actividad económica lícita que se corresponde con su finalidad económica y con la que reduce al máximo sus costos”⁵⁵. Sería el caso por ejemplo de la decisión de invertir en un instrumento financiero en vez de otro⁵⁶. Un importante sector de la doctrina distingue una especie de

⁴⁹ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 607.

⁵⁰ *Ibíd.* p. 608.

⁵¹ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 111.

⁵² *Ibíd.*em.

⁵³ Los conceptos que se manejan en el presente artículo son formulados desde una óptica penal y no extrapenal. Desde la óptica tributaria, ver: Exposición de Motivos del Decreto Legislativo que modifica el TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias. A partir de ello, se aprueba la nueva Norma XVI del Código Tributario que dispone: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - Sunat se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la Sunat: (a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. (b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La Sunat, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. [...] En caso de actos simulados calificados por la Sunat según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

⁵⁴ *Ibíd.* p. 116.

⁵⁵ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 446.

⁵⁶ Ver la exposición de motivos del decreto legislativo que modifica el TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.

situación intermedia entre la simulación y la economía de opción. A dicha situación se conoce con el nombre de fraude de ley. Según García Caveró⁵⁷, la distinción entre economía de opción y fraude de ley es posible si se entiende que, en el primer caso, el agente económico ejercita los márgenes de libertad que deja la Ley penal económica para obtener el mejor beneficio posible, mientras que, en el segundo caso, el agente maneja dichos espacios para lesionar los intereses protegidos por la Ley penal. Desde una óptica tributaria se utilizan diversos criterios para efectuar la distinción⁵⁸. Entre ellos se encuentran la artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas, la inexistencia de un motivo distinto del tributario que sirva para explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas y la vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en la consecución de los fines constitucionales del tributo, materializados sea en lo que algunos llaman el espíritu o la teleología de la Ley tributaria. Ahora bien, se trata de criterios para detectar casos de fraude de ley, que podrían tener implicancias tributarias (imputación del tributo “eludido”), más no necesariamente penales.

El fraude de ley conlleva entonces “una elusión de la norma jurídica prevista por el legislador para un determinado supuesto de hecho y una utilización de otra norma (norma de cobertura) creada por el legislador para un fin distinto”⁵⁹. En este supuesto, la conducta del sujeto expresa la realidad, no constituyendo un engaño. Existe, en todo caso, la elusión de una tributación más gravosa, gracias al uso de una norma de cobertura. Al respecto, el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 120/2005 del 10 de mayo de 2005, sostiene que “el concepto de fraude de ley nada tiene que ver con el de defraudación, ni se compadece con la simulación o engaño. En el fraude de ley no hay ocultación fáctica, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable –norma de cobertura- previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable –norma principal”⁶⁰.

Un ejemplo de fraude de ley se planteó en la sentencia del Tribunal Supremo español de fecha 9 de febrero de 1991. En el ordenamiento español de ese entonces se establecía un impuesto sobre el lujo a los precios de vino en origen que superaran las 130 pesetas. En dicha sentencia, se confirmó la condena por delito fiscal contra el dueño y director de una empresa de elaboración de vinos que, para evitar pago de dicho impuesto, vendía su vino en origen a un precio menor a las ciento treinta pesetas a una segunda empresa, la cual a su vez comercializaba el vino entre los consumidores finales a un precio superior al límite de ciento treinta pesetas. Así lograba que no se realizara el hecho imponible del impuesto sobre el lujo ya que, en el caso de la empresa productora, su venta no superaba las ciento treinta pesetas y, en el caso de la empresa comercializadora, no se trataba ya de la venta de un producto en origen. Más allá de lo resuelto por el Tribunal Supremo español, el caso resulta útil para plantear la diferencia entre un supuesto de simulación, que se daría en caso se acredite que la empresa comercializadora no existía realmente y se trataba de una sociedad pantalla, del supuesto de fraude de ley que se produciría si la empresa comercializadora efectivamente existía, pero realizaba negocios artificiosos que no producían efectos jurídico-económicos significativamente relevantes y sólo tenía como finalidad disminuir la tributación de la primera empresa. En este supuesto la conducta del contribuyente no constituiría engaño, ya que se ceñiría a lo realmente ocurrido (las empresas existen, y las operaciones y precios corresponden a la realidad). Ahora bien, el fin económico de la operación sí implicaría una alteración de la realidad (la empresa comercializadora no tiene un fin independiente a reducir la tributación de la empresa productora).

García Caveró plantea como ejemplo de fraude de ley el caso del importador de caviar⁶¹ que, conociendo que el impuesto a la importación de dicho producto depende del tamaño de los recipientes, abre las pequeñas latas de caviar y lo vacía en recipientes grandes para pagar menos impuestos y luego, en el país importador,

⁵⁷ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. Loc. cit.

⁵⁸ Ver la exposición de motivos del Decreto Legislativo que modifica el TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.

⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 236.

⁶⁰ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 117.

⁶¹ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 448-449.

lo vuelve a colocar en pequeñas latas. En dicho caso, según García Cavero, la conducta del importador habrá estado dirigida a importar caviar en grandes recipientes, pero su finalidad económica era importar caviar fino en pequeños envases. Al respecto, consideramos que dicho caso inclusive podría caer en el supuesto de simulación si en realidad las calidades del caviar de recipiente pequeño y de recipiente grande son distintas, puesto que en dicho supuesto si habría operado una alteración de la realidad en la propia operación económica (importación y declaración de lo importado).

El cuadro adjunto resume los tres supuestos analizados, haciendo especial énfasis a si existe engaño o no en la ejecución de la operación económica o en el fin económico de la operación.

Cabe entonces preguntarse cuál de dichos tres supuestos puede configurar el acto de engaño o de defraudación que, como se ha visto más arriba, exige el delito fiscal. Silva Sánchez distingue entonces la ingeniería financiera punible de la no punible. Según refiere Yacobucci, la ingeniería financiera es punible cuando se recurre a configuraciones contractuales que se entienden constitutivas de un “negocio simulado o ficto”, ya que implica la ocultación del hecho imponible. Mientras que se trate de comportamientos neutros –permitidos– los casos donde

no se advierta simulación, pues no llega a surgir el hecho imponible, por cuanto justamente esa ha sido la voluntad de las partes –su no concreción con el fin del ahorro fiscal– y esa voluntad es congruente con su declaración jurídica⁶². Resulta entonces claro que los supuestos de simulación constituyen claros actos de engaño o defraudación, mientras que no existe duda de la licitud de los casos de economía de opción. La discusión gira en torno entonces al fraude de ley.

La exposición de Silva Sánchez se centra en señalar que la sola realización de operaciones económicas anómalas no puede justificar aún la responsabilidad penal, debiendo exigirse siempre una conducta de simulación. Dicha tesis se sustenta, según Martínez-Buján, en la relativización de los deberes cualificados de veracidad que cabe exigir al contribuyente y en la sólida posición en que se encontraría la administración, así como la existencia de deberes de diligencia que también deben vincular a ésta última⁶³.

De opinión algo distinta es García Cavero, quien manifiesta que en los casos de fraude de ley existiría también un elemento fraudulento que permitiría someterlos a sanción penal, siempre que se contemple una cláusula de incriminación respetuosa del principio de legalidad⁶⁴. Se debe a que se entiende que, si

Cuadro: ¿Engaño o no?

Supuesto	Operación económica	Fin económico de la operación
Simulación	Engaño	Engaño
Fraude de ley	No engaño	Engaño
Economía de opción	No engaño	No engaño

⁶² YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 116.

⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 242.

⁶⁴ Respecto de la inclusión de cláusulas que sancionen el fraude a la ley, ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. cit. pp. 82 y siguientes. Distingue el Derecho francés, que adopta una técnica legislativa detallada y casuística para captar los casos de fraude de ley, del Derecho alemán, que introduce cláusulas generales de abuso, que se basan en la inapropiada configuración de las circunstancias expuestas por el actor. Ahora bien, según se precisa en: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 240, en el Derecho alemán, las conductas realizadas en fraude de ley no son, en principio, por sí mismas, punibles, sino sólo cuando además el autor lleva a cabo un engaño sobre las circunstancias que fundamentan el fraude de ley, sea expresamente sea tácitamente, o a través de una omisión contraria al deber específicamente regulada, y cuando, asimismo, el autor tiene la intención de contrariar los fines de la ley. El mismo autor, en: *Ibidem*. pp. 238 y siguientes, sostiene que destacan dos técnicas distintas de incriminación del fraude de ley. Por un lado, la inclusión en la propia norma penal de una cláusula contraria al fraude de ley, sin que exista una previsión correspondiente en el Derecho Administrativo. Por otro lado, introducir en la ley administrativa preceptos que prohíban el fraude de ley, imponiendo a los ciudadanos deberes concretos de información a la administración, para luego crear tipos penales que incorporen términos normativos jurídicos que remitan a la ley administrativa. Para Martínez-Buján, sólo esta segunda técnica podría ser admitida excepcionalmente. Sostiene además que “la técnica de introducir cláusulas en las leyes penales para tipificar el fraude de ley sin que exista una previsión correspondiente en el Derecho Administrativo no puede ser aceptada: No sólo porque ello comporte incurrir en analogía prohibida [...], sino porque además supone una concepción que vulnera la esencia garantista y liberal del Derecho Penal, al imponer al ciudadano un genérico e indeterminado deber penal de fidelidad que no existe en el ámbito del Derecho Administrativo”.

bien no existe una simulación de la conducta, sí existe una simulación en cuanto a la finalidad económica de la operación, puesto que el agente recurre a una vía inapropiada para evitar realizar un hecho que debería caer en el ámbito de la Ley penal, pero consiguiendo posteriormente obtener el beneficio económico no procurado directamente⁶⁵.

Al respecto, nos acercamos más a la propuesta de Silva Sánchez, bajo el entendido de que el acto del contribuyente en sí mismo debe ser riesgoso. El cuadro expuesto líneas arriba pone en evidencia que en el fraude de ley, a diferencia de la simulación, no existe engaño en la conducta del contribuyente. Es decir, no existe un desvalor de acción fraudulento, que configure un artificio, engaño, astucia, ardid u otro acto fraudulento, según exige el tipo penal de defraudación tributaria. En todo caso, aun desde una interpretación teleológica del tipo, el acto de simulación estaría siempre referido a la finalidad económica de la operación, lo que —a nuestro criterio— no alcanzaría a configurar un desvalor de acción en sede penal. En ese sentido, coincidimos con Silva Sánchez cuando entiende que las conductas realizadas en fraude de ley, en sí mismas, no pueden ser punibles y que sólo lo podrían ser cuando el autor lleva a cabo un engaño sobre las circunstancias que fundamentan el fraude de ley o realiza una omisión contraria al deber específicamente regulado, supuestos que en realidad se asimilan ya a un caso de simulación.

Pasando a un aspecto distinto del tipo objetivo del delito fiscal, debe señalarse la discusión acerca de si éste se configura como una ley penal en blanco o como una mera remisión interpretativa. Según García Caveró⁶⁶, la opinión mayoritaria sostiene que el delito de defraudación tributaria constituye una ley penal en blanco, ya que sanciona el dejar de pagar los tributos que establecen las leyes. Al respecto, añade el mismo autor que “el objeto del delito tributario está limitado al concepto de tributo, por lo que la falta de pago de otros conceptos de la deuda tributaria como multas o intereses

no podrá dar lugar a un delito de defraudación tributaria”⁶⁷. En sentido contrario opina Abanto Vásquez, quien, si bien entiende que la absoluta dependencia de la persecución penal de la determinación previa de la administración tributaria lleva a pensar que se está frente a una ley penal en blanco y que el efecto introducido por la figura de la regularización va más allá de la ley penal en blanco, ya que es la administración la que decide sobre la persecución penal⁶⁸, concluye que los elementos típicos siguen estando todos en el mismo tipo penal. Por ello, técnicamente, sólo existe una remisión interpretativa al Derecho Tributario, “pues el tipo penal ya está completo y solamente contiene elementos normativos que deben ser interpretados acudiendo a las normas tributarias”⁶⁹.

Finalmente, con relación al resultado típico, el profesor García Caveró sostiene que lo constituye “la menor recaudación de la administración tributaria en el caso concreto”⁷⁰, precisando que “basta con la frustración fraudulenta al momento que debía hacerse el pago”⁷¹. Al respecto, debe enfatizarse que, para la consumación del delito fiscal, debe considerarse el momento en que debía efectuarse el pago, ya que nuestro ordenamiento prevé tributos de periodicidades distintas. Además, debe tenerse en cuenta que el tipo penal peruano no exige, como sí hace el español por ejemplo, un límite cuantitativo determinado para deslindar el delito de la simple infracción administrativa, lo que no implica que no deba atenderse a un principio de insignificancia en el marco de una teoría de la imputación objetiva.

C. ¿Puede configurarse el delito fiscal por omisión?

Habiendo concluido que el tipo objetivo del delito fiscal se construye en torno al concepto de evasión, como acto de simulación o de defraudación de la expectativa de veracidad que se cierne sobre el obligado tributario, resta la pregunta de si dicho elemento defraudatorio puede construirse a partir de una conducta

⁶⁵ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 447-448.

⁶⁶ *Ibid.* p. 623.

⁶⁷ *Ibid.* p. 626.

⁶⁸ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 511.

⁶⁹ *Ibid.* p. 426.

⁷⁰ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 633.

⁷¹ *Ibid.* 634.

omisiva. Según Martínez-Buján, “si se adopta la antecitada “tesis de la infracción del deber”, se llegará forzosamente a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre factible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico [...]. Por el contrario, si se acoge la “teoría del engaño”, la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito”⁷². En este segundo grupo, algunos autores han elaborado criterios de imputación objetiva a partir de los cuales se admite, según el caso, la posibilidad de defraudación por omisión. Consideramos que ésta última es la vía adecuada.

En ese camino, Sánchez-Ostiz sostiene que “el delito de defraudación exige, por tanto, algo más que el mero elemento de la cuantía de la contribución no satisfecha. Lo propio de la defraudación ha de venir de la suficiente entidad de la conducta como para que podamos hablar de un contenido material del delito que rebasa el riesgo penal permitido. Por tanto, la sola infracción del deber de declarar supone rebasar el umbral del riesgo permitido administrativo, pero todavía no el del riesgo permitido penal. A éste se llega, según alcanzo, si la Administración se ve, tras la omisión de la declaración, sin posibilidad de acceder por otras vías al conocimiento de los datos tributarios relevantes”⁷³.

En el caso peruano, la Ley penal ha pretendido zanjar la discusión. Al respecto, Abanto Vásquez efectúa un análisis de la legislación nacional y sostiene que el delito tributario se caracteriza precisamente por ser mayoritariamente omisivo, pues el propio tenor de la ley sanciona el dejar de pagar tributos. Cita como casos de omisiones la no declaración de un tributo, la no retención, el no ingreso al patrimonio fiscal de la retención, entre otros⁷⁴.

Es más, el propio artículo 2 del Decreto Legislativo 813 prevé modalidades omisivas como es

el ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos o rentas; o el no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos. Por su parte, en el artículo 5 que prevé el denominado “delito contable”, se prevé una serie de supuestos omisivos⁷⁵. Tal es el caso de quien estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables, incumple totalmente la obligación; o, no anota actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

Desde el punto de vista dogmático, García Caverero postula que el delito fiscal omisivo puede presentarse de dos formas. Por un lado, “como infracción de un deber de aseguramiento, en la medida que no se impide que determinadas fuentes de información administradas por el obligado tributario lleven a una situación de error a la administración tributaria respecto de los tributos adeudados. [...] Por otra parte, la omisión puede consistir en la infracción de un deber de salvamento, en la medida que el obligado tributario no saca del error en el que se encuentra la administración tributaria por mantenerse en cierta información suministrada anteriormente (injerencia)”⁷⁶.

D. El tipo subjetivo del delito fiscal y el error

Con relación al tipo subjetivo del delito fiscal, la Ley peruana considera que sólo debe castigarse la versión dolosa del mismo, coincidiendo con la doctrina mayoritaria. Debe además apuntarse que el Decreto Legislativo 813 no exige ningún elemento subjetivo distinto del dolo, por lo que su exigencia a nivel jurisprudencial sólo podría ser considerada como una fundamentación indebida de absoluciones⁷⁷.

Respecto del concepto de dolo, debemos sostener que se trata de un asunto de capital importancia y que merece un desarrollo específico y posterior. Sin perjuicio de ello, consideramos pertinente adherirnos a una serie

⁷² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 534.

⁷³ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. Op. cit. p. 119.

⁷⁴ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 442-443. Cita como casos de conductas activas la solicitud de exoneraciones mediante documentación fraguada y la declaración fraudulenta de ingresos menores o pérdidas mayores a las realmente producidas.

⁷⁵ También prevé supuestos comisivos como realizar anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; o destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

⁷⁶ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 620-621.

⁷⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 544.

de precisiones que sobre la materia realiza el profesor Hruschka. Dicho autor cuestiona la concepción del dolo como un hecho interno que se distingue de los hechos externos⁷⁸. Asimismo, cuestiona la trascendencia del elemento volitivo del dolo, sosteniendo que, “cuando alguien ha realizado un hecho siendo consciente de tal realización y de sus circunstancias relevantes, pero sostiene que no quiso realizarlo, incurre en un *venire contra factum proprium* y, por tanto, en una autocontradicción pragmática”⁷⁹.

Explica Hruschka que ya los juristas romanos, en el “Digesto” admitieron la deducción de la vertiente “interna” del hecho a partir de las circunstancias “externas” —método conocido como “*dolus ex re*”. Tal fue descrito en 1825 por von Weber como “aquel dolo delictivo que, sin que el delincuente mismo lo reconozca y sin que sea necesaria una confesión, ya puede deducirse de forma segura a partir de la clase y el modo de comisión del delito y de las circunstancias externas de la acción concreta”⁸⁰. En esa línea, Hruschka plantea su propuesta a partir de la obra de Mascardi, jurista italiano del siglo XVI, quien sostenía que “el dolo no puede probarse realmente porque se trata de un fenómeno espiritual”⁸¹. A partir de ello, Hruschka propone abandonar el presupuesto según el cual el dolo o sus componentes son hechos relevantes que deben ser probados y sostiene que, “como todo lo espiritual, el dolo no se constata y se prueba, sino que se imputa”⁸².

De acuerdo con ello, debe descartarse un enfoque psicológico del dolo, que no sólo adolece de problemas de legitimidad (al colisionar, por ejemplo, con el principio de culpabilidad cuando exige la prueba de un elemento interno), sino que además implica problemas de aplicabilidad. Al respecto, el profesor Ragués afirma que “una aplicación estricta de la idea según la cual sólo resulta legítimo condenar a

un sujeto por delito doloso cuando consigan averiguarse determinados datos psíquicos que concurrieron en el momento de realización del comportamiento objetivamente típico hace imposible cualquier condena por delito doloso”⁸³. Desde otro punto de vista, el profesor Paredes Castañón⁸⁴ sostiene que el dolo pertenece conceptualmente al grupo de los conceptos de disposición, que son aquellos “que poseen la propiedad de carecer de verificabilidad empírica, debiendo inferirse mediante argumentación.

Teniendo como base dichas consideraciones, entendemos que el concepto de dolo que debe defenderse es, en primer término, cognitivo. Así, el dolo del delito fiscal deberá consistir en el conocimiento por parte del contribuyente del incremento de riesgo que significa la realización de una operación económica simulada. Ahora bien, en segundo término, nos adherimos a un enfoque normativo del dolo. En ese sentido, en el delito fiscal no deberá probarse el efectivo conocimiento, como elemento interno que opera en la mente del contribuyente, sino que deberá realizarse una operación de atribución de dicho conocimiento, sobre la base de las circunstancias externas de la operación económica realizada.

Merece también especial atención la problemática de los casos de error y, en específico, de error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario. Por ejemplo, aquellos supuestos en los que el contribuyente no declara los beneficios obtenidos de un determinado negocio, conociendo el deber general de tributar, pero creyendo que sólo rige para determinados profesionales o empresas. Como bien refiere el profesor Martínez-Buján, en el terreno de lo socioeconómico, el tratamiento del error se ve influido por diversos factores, entre los que se encuentran el hecho de que los tipos penales económicos no admiten como regla general la posibilidad de la ejecución imprudente,

⁷⁸ HRUSCHKA, Joachim. “Imputación y Derecho penal. Estudios sobre la teoría de la imputación”. Montevideo-Buenos Aires: B de F. 2009. pp. 182-183.

⁷⁹ *Ibid.* p. 183.

⁸⁰ *Ibid.* pp. 188-189.

⁸¹ *Ibid.* p. 194.

⁸² *Ibid.* p. 195.

⁸³ RAGUÉS I VALLÈS, Ramón. “El dolo y su prueba en el proceso penal”. Barcelona: Bosch. 1999. p. 520.

⁸⁴ LUZÓN PENA, Diego; DIAZ Y GARCIA CONLLEDO, Miguel; REMESAL, Javier y José Manuel PAREDES CASTANON. “Argumentación y prueba en la determinación del dolo (Comentario a la STS 24-10-1989, Pte. Sr.: García Ancos)”. En: Revista de Derecho Penal y Criminología 8. 2001. p. 334.

lo que implica que la presencia de un error vencible sobre el tipo en un delito económico conduce necesariamente a la impunidad; y la existencia de normas penales en blanco que se remitan a una compleja y cambiante normativa administrativa⁸⁵.

Una gran número de autores aconseja una menor injerencia del Derecho Penal en materia económica, en atención a que en dicho ámbito abundan las normas complejas y en constante cambio, con escaso fundamento ético-social, resultando su conocimiento más difícil, así como en atención a que en los delitos económicos “sólo el conocimiento de la norma en sí misma considerada [...] podrá indicar con carácter general cuál es la conducta que ha de seguir el sujeto para comportarse de modo conforme a Derecho”⁸⁶. En esa línea, Martínez-Buján presenta una interesante clasificación de las diferentes propuestas.

En primer lugar, se encuentran aquellos autores que proponen la conveniencia de aplicar al error en los delitos económicos la teoría del dolo, calificando como error sobre el tipo el que recae sobre términos normativos jurídicos o sobre la normativa extrapenal que sirve de complemento en las leyes penales en blanco⁸⁷. Presenta una teoría menos radical Roxin, quien propone una vía intermedia entre la teoría del dolo y la teoría de la culpabilidad, exigiendo para el dolo una “conciencia de la antisocialidad”; es decir, un conocimiento del significado social negativo del hecho⁸⁸. Ahora bien, el propio Roxin concluye que el delito de defraudación tributaria contiene elementos de valoración global no divisibles, en el sentido de que, si el sujeto no conoce las normas relativas al deber de tributar, no podrá establecerse que el hecho defraudatorio tenga para él un significado social negativo específico. En ese sentido, dicho autor

entiende que en el delito de defraudación tributaria, es difícilmente imaginable un error de prohibición⁸⁹.

En segundo lugar, se encuentran aquellos autores que, sin ir tan lejos, proponen calificar dichos errores como errores sobre la prohibición, pero estableciendo una sensible ampliación de la esfera de la invencibilidad del error. Propone este sector que los jueces debieran considerar que el error habrá de ser siempre catalogado como invencible, en el entendido de que en los delitos económicos la conciencia de la antijuridicidad depende del conocimiento de la norma⁹⁰.

Finalmente, se encuentran aquellos que defienden la vigencia de la teoría de la culpabilidad para los delitos económicos, considerando injusto que el Derecho Penal premie al ciudadano que no se preocupa de cumplir con sus deberes tributarios. En ese sentido, Maiwald sostiene que quien conoce su deber de tributar, y pese a ello defrauda, tiene necesariamente conciencia de la antijuridicidad. En sentido inverso, si el contribuyente no conoce su deber de tributar, entonces yerra sobre la prohibición globalmente considerada, no pudiendo descomponerse el deber tributario en dos niveles diferentes⁹¹.

Al respecto, consideramos que, si bien es cierto que los defensores de aplicar la teoría del dolo en materia penal económica cuentan con importantes fundamentos dogmáticos y técnicos, debe tenerse mucho cuidado al introducir a nuestro ordenamiento jurídico y a la decisión judicial elementos que desincentiven el cumplimiento de las obligaciones tributarias, más aún cuando en una realidad como la peruana no existen los incentivos suficientes para la formalización de la actividad económica.

⁸⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. pp. 373-374.

⁸⁶ *Ibíd.* p. 377.

⁸⁷ Al respecto, en: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 380, se cita como precursor de esta teoría a Welzel, quien postuló la “tesis de la pretensión tributaria”, según la cual el error sobre los elementos normativos del delito de defraudación tributaria excluye necesariamente el dolo, toda vez que el objeto material de dicho delito es la pretensión tributaria estatal.

⁸⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 382.

⁸⁹ *Ibíd.* p. 385.

⁹⁰ *Ibíd.* pp. 387 y siguientes.

⁹¹ *Ibíd.* p. 381, quien presenta una perspectiva crítica de la teoría de Maiwald, señalando que éste se sustenta en la primitiva posición de Roxin sobre las características del deber jurídico, que éste último autor ya ha abandonado.

IV. CONCLUSIÓN

No ha existido ni existe un diseño de política penal tributaria. En esta materia, los distintos gobiernos de turno han dirigido todo su accionar a incrementar la recaudación, inclusive transformando delitos dolosos consumados –y hasta en proceso de investigación penal– en simples deudas tributarias, existiendo versiones contradictorias de cómo tratar la “regularización de la situación tributaria” en sede penal y en sede administrativa. No podemos

concluir sin expresar nuestra preocupación en relación a que el tratamiento que legal y judicialmente se viene dando en nuestro país a la figura de la regularización termine generando el efecto inverso al pretendido por el legislador. Esto es, la creación de incentivos para la realización de estrategias económicas, que comprendan la ejecución de conductas delictivas de “ahorro” con el riesgo asumido por parte del contribuyente de que, ante la posibilidad de ser descubierto, pueda convertir en deuda su delito.