

PERSPECTIVA ACTUAL DEL TRATAMIENTO POLÍTICO CRIMINAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Silfredo Jorge Hugo Vizcardo

Docente Principal de la Facultad de Derecho de la UNMSM.

SUMARIO: Introducción. 1.- Defraudación tributaria genérica. 1.1. Descripción típica. 1.2. Bien jurídico protegido. 1.3. Tipo objetivo. 1.4. Tipo subjetivo. 1.5. Penalidad. 1.6. Modalidades defraudatorias. 1.7. Tipicidad agravada. 2.- Obtención indebida de beneficios o incentivos tributarios. 2.1. Descripción típica. 2.2. Bien jurídico protegido. 2.3. Tipicidad objetiva. 2.4. Tipicidad subjetiva. 2.5. Penalidad. 3.- Simulación o provocación de estado de insolvencia. 3.1. Descripción típica. 3.2. Bien jurídico protegido. 3.3. Tipicidad objetiva. 3.4. Tipicidad subjetiva. 3.5. Penalidad. 4.- Delito contable tributario. 4.1. Descripción típica. 4.2. Fundamento de lo injusto. 4.3. Bien jurídico protegido. 4.4. Autonomía del delito contable tributario. 4.5. Ley penal en blanco. 4.6. Tipicidad objetiva. 4.7. Tipicidad subjetiva. 4.8. Penalidad. 5.- Fraude en la inscripción o modificación de datos en el registro único de contribuyentes. 5.1. Descripción típica. 5.2. Bien jurídico protegido. 5.3. Tipicidad objetiva. 5.4. Tipicidad subjetiva. 5.5. Penalidad. 6.- Almacenamiento ilegal de bienes con fines de distribución. 6.1. Descripción típica. 6.2. Bien jurídico protegido. 6.3. Tipicidad objetiva. 6.4. Tipicidad subjetiva. 6.5. Penalidad. 7.- Favorecimiento a la comisión de delito tributario. 7.1. Descripción típica. 7.2. Bien jurídico protegido. 7.3. Tipicidad objetiva. 7.4. Tipicidad subjetiva. 7.5. Penalidad. CONCLUSIONES.

RESUMEN

La construcción técnico jurídica del delito de defraudación tributaria, encuentra su fundamento en un acto omisivo basado en el incumplimiento por parte del obligado a la contribución (contribuyente), de su obligación a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye en un tipo de delito socio-económico <conforme: Bustos Ramírez>). El bien jurídico protegido, está constituido por el efectivo proceso de recaudación tributaria. Muñoz conde dice al respecto, que el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos.

PALABRAS CLAVES

Tratamiento penal de los delitos tributarios.

INTRODUCCIÓN:

PROBLEMÁTICA JURÍDICA: OBJETO DE TRATAMIENTO

Mucho se ha discutido y se seguirá discutiendo acerca de la naturaleza de los ilícitos o infracciones tributarias y de las sanciones que a ellos resultan aplicables. El problema se circunscribe a la libertad del poder legislativo de crear (bajo una premisa de libertad valorativa) normas reguladoras en materia tributaria que implican la decisión del legislador de dividir las sanciones unas veces de índole penal y otras puramente administrativas. De todos modos tal clasificación no impide la reconducción del ilícito tributario al campo de la antijuricidad de modo general y válido *urbi et orbi*. En el fondo, los criterios animadores, legislativamente, son conceptos pretendidamente directrices de política criminal.

Lo dicho lleva a tener de mayor gravedad los comportamientos que acarrear la sanción penal, de aquellos que generan sanción administrativa. Todo esto sin olvidar la inescindible unidad entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, aunque el terreno del desarrollo de la sanción penal sea obviamente

más complejo que el referente administrativo. Pero lo relevante de la sanción penal es que además de función represiva (prevención especial) e intimatoria (prevención general), al poder legislador le incumbe orientar a la colectividad hacia ambientes de convivencia pacífica y superior.

En cuanto a la naturaleza jurídica del ilícito, ya en el siglo pasado Adolf Merkel, defendía la postura de que el ilícito es uno solo como ofensa al derecho subjetivo, frente a la tesis contraria de que existan tres clases de ilícitos. El hecho antijurídico es único, no siendo posible admitirse una división de la antijuricidad en distintas clases: civil, penal, tributario, administrativo, etc. Es que en realidad el orden jurídico es uno solo y el ilícito viola dicha unidad. La posibilidad de que exista una antijuricidad civil o penal, contradice la idea del derecho, como ordenamiento unitario de la vida social. En efecto, la antijuricidad es única. Empero, la diferencia entre una pluralidad de ilícitos la podemos hallar en el grado, esto es, en función a la mayor o menor gravedad.

En tal sentido, al ilícito penal tributario se le ha previsto sanciones de la naturaleza penal declaradas, por supuesto, judicialmente. Esta clase de infracción se encuentra revestida de todos los elementos propios que la ley común confiere al delito y cuya determinación se alcanza empleado el cauce jurídico procesal que la ley predetermina.

A diferencia de esto, las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo, por lo que previamente deberá acreditarse la existencia de la norma tributaria, ya que el sujeto lo que hace es infringir el mandato, surgiendo el concepto de infracción, castigada administrativamente por ejemplo con la multa. Como características relevantes de estas acciones antijurídicas se destacan:

1. A cada precepto mandato le sigue la correspondiente sanción.
2. Si una sola conducta viola varios preceptos, la sanción a imponerse será la del delito mayor de acuerdo con la regla concursal.
3. Una conducta antijurídica en el ámbito tributario puede generar sanciones penales y administrativas, dependiendo del tratamiento del legislador.

Al respecto, advierte Peña Cabrera (1996 p. 217), desde la matización bipartida del ilícito tributario, y que necesariamente establezca diferencias en el

tratamiento del ilícito tributario e infracciones tributarias, resultaría absurdo que al estado se le mezquine ingresos suficientes para afrontar los objetivos de la sociedad le a conferido.

La flexibilidad en torno al ilícito tributario administrativo no puede ser censurado a rajatabla, pues desde esta perspectiva advierten Pérez de Ayala y Eusebio Gonzáles, carece de sentido encomendar al estado crecientes funciones y proclamar el carácter ordinario de las normas tributarias, para después asistir impasible a la violación encubierta de sus preceptos sirviéndose de practicas y argucias que de legales solo tienen la apariencia.

Nuestra ley tributaria ha tomado partido al conferir a la sanción penal no solo objetivos de prevención especial, sino también de prevención general (intimidatorios), a través de la cual puede ejercerse una importantísima función de educación y motivación cívica al respecto.

En nuestro sistema jurídico, el ámbito de aplicación de lo ilícito tributario en general comprende las siguientes parcelas normativas, que serán objeto de estudio en este trabajo recopilatorio y de interpretación:

a) ILICITO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

- Infracción Administrativa Tributaria..... Código Tributario
- Infracción Administrativa Aduanera..... Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF

b) ILICITO PENAL TRIBUTARIO

- Delitos Tributarios Ley Penal Tributaria; D. Leg. 813
- Delitos Aduaneros..... Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF
- Delito de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos..... Código Penal, Arts. 271, 272.

CAPÍTULO ÚNICO

DELITOS TRIBUTARIOS

Inicialmente el delito de defraudación tributaria se encontraba legislado en la Sección II (Defraudación Tributaria, Arts. 268, 269 y 270), del Capítulo II (Defraudación Fiscal), del Título XI (Delitos Tributarios), del Libro Segundo del Código penal. Posteriormente, dicha legislación fue remitida a una legislación especial, siendo extraída del texto punitivo codificado. Actualmente el marco normativo que regula la sustantividad de este tipo de ilícitos lo encontramos en el D. Leg. 813 (Ley penal tributaria). Adicionalmente, resulta también de aplicación la normatividad contenida en el D. Leg. 815, que establece las normas de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria (norma reglamentada en sus artículos 4 y 14 mediante D. S. N° 037-2002-JUS).

La determinación de constituir las normas sobre ilícito tributario en una legislación especial fue tomada, conforme lo expresa la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 815, en atención a la especialidad de la materia jurídica de la que trata, en la que confluyen aspectos de orden tributario y penal, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias.

En este sentido, la referida exposición de motivos establece que el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva. Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

Agrega, asimismo la citada declaración de motivos, que la dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del derecho penal, así como las garantías contenidas en el derecho procesal penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias. Por consiguiente, las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la Constitución Política del Perú.

Como podemos apreciar, los fundamentos contenidos en la exposición de motivos citada, pretende justificar la decisión del operador legislativo de escindir del cuerpo normativo penal, este género de ilícitos, fundamentando su decisión en un triple argumento: por la naturaleza especial del delito (por su implicancia tributaria y penal), por un pretendido impacto preventivo general y por razones de política motivadora de una mayor conciencia tributaria y el logro de la consiguiente abstención social en la comisión de esta clase de delitos.

No obstante ello y no obstante reconocer la naturaleza especial y mixta del ilícito tributario, consideramos que no era necesario su desmembramiento del código sustantivo. En ello coincidimos con Bramont Arias Torres (Ob. Cit. p. 472), en el sentido de que admitir esto nos llevaría en última instancia, a un vaciado de contenido del propio Código penal en la medida en que todo tipo penal tiene como punto de referencia otras ramas del ordenamiento jurídico, de allí la necesidad, en algunos supuestos, de la interpretación sistemática.

Por otro lado, la prevención general positiva, esgrimida por el legislador, bien puede lograrse mediante la normatividad contenida en el Código penal y dada la característica ontológica del derecho penal, es claro que éste no sirve para crear la pretendida “conciencia tributaria”, constituyendo este argumento uno de naturaleza falaz que colisiona con los esquemas que fundamentan la esencia de un derecho penal que se precie de democrático (salvo que, como bien aprecia Bramont Arias Torres (loc. Cit., la fundamentación de la ley penal tributaria gire en torno a una teoría preventiva general positiva, es decir, que la función de la pena sea resaltar los valores de la sociedad —en este caso, la contribución que han de hacer los ciudadanos al sostenimiento del Estado—. Desde este punto de vista, se podría afirmar hasta cierto punto que las penas señaladas en la referida ley cumplen dicha función).

Pero, es necesario recordar que una de las principales críticas a la prevención general positiva se fundamenta en el hecho de que se llegaría al extremo de considerar al Derecho penal, no como ultima ratio, sino como prima ratio, al emplearlo para reforzar todos y cada uno de los valores que imperan en la sociedad.

La construcción técnico jurídica del delito de defraudación tributaria, encuentra su fundamento en un acto omisivo basado en el incumplimiento por parte del obligado a la contribución (contribuyente), de su obligación a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye en un tipo de delito socio-económico <conforme: Bustos Ramírez>). El bien jurídico protegido, como ya quedó expresado, está constituido por el efectivo proceso de recaudación tributaria. Muñoz conde dice al respecto, que el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos.

La clasificación típica establecida en la Ley penal tributaria (D. Leg. 813), es la siguiente:

1. Defraudación tributaria genérica..... Art. 1
2. Defraudación en el pago de tributos..... Inc. a) del Art. 2
3. Apropiación ilícita de tributos.....Inc. b) del Art. 2
4. Obtención indebida de beneficio tributario.....Inc. a) del Art. 4
5. Simulación o provocación de estado
de insolvencia..... Inc. b) del Art. 4
6. Delito contable tributario..... Art. 5
7. Fraude en la inscripción o modificación
de datos en el registro único de contribuyentes..... Art. 5 A
8. Almacenamiento ilegal de bienes con fines
de distribución..... Art. 5 B
9. Favorecimiento a la comisión de delito tributario..... Art. 5 C

1.- DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA GENÉRICA

1.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Contenida en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813: **El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco), ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.**

1.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

La efectiva y correcta recaudación tributaria que como derecho le corresponde al Estado.

1.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

El tipo exige un sujeto activo cualificado; sólo puede serlo el deudor tributario, el contribuyente (sea persona natural o el representante de la persona jurídica), en tal sentido la obligación impositiva tributaria tiene que haber nacido para que justamente sea un deudor.

En el caso de tratarse de personas jurídicas, es necesario tener en cuenta lo establecido en el artículo 27 del Código penal, sobre la teoría de la representación: "El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito, es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero si en la representada" (al respecto, nos remitimos también al texto modificado del artículo 135 del Código Procesal Penal, que en lo referente al mandato de detención establece ahora que: "no constituye elemento probatorio suficiente la condición de miembro de directorio, gerente, socio, accionista, directivo o asociado cuando el delito imputado se haya cometido en el ejercicio de una actividad realizada por una persona jurídica de derecho privado").

El delito tributario es un delito especial, en el sentido que solamente puede perpetrarlo restrictivamente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, comprendiéndose ciertamente tanto al contribuyente como al sustituto del contribuyente. Afirmando este criterio, se puntualiza que el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida en que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos tributarios, pero no cualquier deudor tributario puede cometer el referido delito; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de su específica obligación tributaria con el Estado (Morales Prats, citado por Peña Cabrera).

Por su parte el sujeto pasivo en este delito es el titular del bien jurídico protegido, el mismo que hemos identificado como el derecho a la recaudación tributaria, por lo que se afecta al Estado como ente recaudador. En nuestro sistema tributario, fundamentalmente, la ley confiere la representación a dos entidades: la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS).

La acción típica se manifiesta dolosa y se representa mediante una forma omisiva, en la que la responsabilidad penal se fundamenta en la existencia de un deber específico de declarar la obligación tributaria, por lo que conforme lo aprecia Antón Oneca, la omisión de dicha declaración adquiere un valor concluyente que la convierte en el medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar al Estado. Por ello, el injusto no se representa por el incumplimiento del pago de la deuda tributaria, sino por el acto defraudatorio en virtud del cual el agente omite dolosamente su obligación tributaria. Por ello es que en el caso del delito tributario existen dos relaciones jurídicas al interior del tipo penal, una primera de carácter administrativo que viene a ser la determinación de la deuda tributaria, la cual tiene como objeto el precisar cuánto es el monto que la persona adeuda al Estado y la segunda tiene un carácter estrictamente penal, que busca comprobar si la persona procesada evadió o no el pago de la deuda tributaria, valiéndose para ello de algún tipo de engaño o ardid (Cforme. Caro John, 2010, pág. 343, 344).

Conforme lo aprecia Reyna Alfaro, los elementos que integran el delito de defraudación tributaria se encuentran fuertemente influenciados por la idea de fraude, lo que ha llevado a una inexorable vinculación con el tipo de estafa, hecho que se dramatiza por la referencia al elemento subjetivo “ánimo de lucro” (Manual de Derecho Penal Económico, 2002, pag. 617).

De acuerdo a la redacción típica, se representa como un requisito objetivo fundamental, la preexistencia de una relación jurídico-tributaria entre el agente del delito y la administración, vale decir, la comprobación del nacimiento de la deuda tributaria. La acción se materializa al dejar, el agente, de pagar, en todo o en parte, los tributos que establecen las leyes (lo que le da característica en blanco al tipo, ya que para establecer el carácter de lo injusto hay que remitirse a las leyes tributarias, para identificar la obligación). Las modalidades de acción en virtud de lo cual el agente logra consumar el delito, son el artificio, el engaño, la astucia, el ardid o cualquier otro tipo de modalidades semejantes, por lo que fundamentalmente el verbo rector está representado por el verbo “defraudar”.

Por **engaño** debemos entender la acción destinada a inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas. Se trata de dar a la mentira apariencia de verdad (según Pumpido, se entiende por engaño la falta de verdad en lo que se dice o hace, de modo que los demás se formen una representación incierta de lo que el sujeto realmente pretende, ob. cit. p. 45). Conforme lo aprecia Vives Antón (ob. cit.), en el lenguaje común, la expresión “engaño” designa la acción y efecto de hacer creer a alguien, con palabras o de cualquier otro modo, algo que no es verdad. En tal sentido, el engaño ha de ser antecedente, causante y bastante.

Astucia es la simulación de una conducta, situación o cosa, o su representación fingiendo o imitando lo que no se es, lo que no existe o lo que no se tiene, con el objeto de hacer caer o mantener en error a una persona. Indica Roy Freyre que más que a través de la manipulación de una realidad externa, la astucia actúa directamente sobre el intelecto o el sentimiento de una persona para lograr el fin perseguido. “El nombre supuesto”, “el abuso de confianza”, la actuación “aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación” constituyen algunas de las formas que suele revestir la astucia.

Ardid es la utilización del artificio como medio empleado con habilidad y maña para inducir o mantener el error (La utilización del artificio requiere la presencia de una **mise en scène**, que se representa por la utilización material de un aparato escénico, con el que se logra el engaño. Con mucha propiedad Cornejo decía al respecto, que en el artificio va incluida la idea de engaño, pero también la del arte puesto en juego para que el engaño triunfe, de donde se desprende el acerto que la simple mentira no constituye engaño artificio, sino cuando esté acompañada de ciertos otros elementos que le den credibilidad.

Por la expresión **“otra forma fraudulenta”**, debemos entender la inclusión de una fórmula analógica introducido en el tipo, que permite abarcar otros supuestos engañosos utilizados como medios para lograr la defraudación tributaria.

Bustos Ramírez advierte dificultades para admitir la omisión en los delitos tributarios, no obstante, no llega a descartar tal posibilidad: en primer lugar porque el engaño se puede llevar a cabo por la omisión justamente manteniendo en error a la administración; y, en segundo lugar porque estamos ante un <delito especial>, por tanto, el injusto es fundado por el deber del sujeto, su infracción puede entonces llevarse a cabo por omisión. Lo fundamental en este aspecto, es no transgredir el principio de legalidad ni acudir a la figura de la analogía.

Según Rodríguez Mourullo, el contribuyente con su silencio está engañando por omisión al abstenerse a presentar la correspondiente declaración tributaria. En definitiva indica Peña Cabrera, el incumplimiento de quien está obligado jurídicamente a presentar declaración se sanciona como infracción tributaria; pero puede adquirir la entidad de delito si éste, en la declaración, se abstiene o silencia bienes, ingresos, rentas, frutos o productos (Art. 1 D. Leg. 813). El tipo involucra el aprovechamiento del agente y el perjuicio patrimonial irrogado a la administración tributaria.

La consumación se produce en el momento en que siendo exigible la obligación tributaria, el agente omite fraudulentamente ingresar al fisco la suma de dinero que le corresponde como tributo, o ingresa una suma inferior a la esperada, produciéndose de esta manera el perjuicio económico

al Estado (el mero incumplimiento de pago no es típico, lo contrario sería admitir la prisión por deudas).

1.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

El tipo subjetivo informa lo doloso de la acción, que involucra un ánimo especial de defraudar (se descarta el tipo culposo). El ánimo de lucro puede verificarse pero típicamente no se presenta relevante.

1.5.- PENALIDAD

La pena a imponerse es pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco), ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

1.6.- MODALIDADES DEFRAUDATORIAS TRIBUTARIAS DERIVADAS

Conforme a lo establecido por el artículo 2 del D. Leg. 813, se tipifican como modalidades de defraudación tributaria, sancionadas con la misma pena del tipo básico, las siguientes:

- a) Defraudación en el pago de tributos
- b) Apropiación ilícita de tributos

LA MODALIDAD DE DEFRAUDACIÓN EN EL PAGO DE TRIBUTOS se tipifica en el artículo 2, inciso a) del Decreto Legislativo 813: Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.

La acción típica presenta dos modalidades:

- a) Ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas, para anular o reducir el tributo a pagar; y,
- b) Consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

El comportamiento típico se representa en el despliegue de cualquier medio comisivo engañoso (conforme a lo ya tratado para el tipo básico) a fin de ocultar, modificar, disimular o simplemente no revelar la real situación económica de la empresa o del agente

El tipo subjetivo informa la característica dolosa de la acción. La conciencia y voluntad del agente está orientada a exhibir una situación económica ficticia y, asimismo, en impedir o hacer difícil la percepción del tributo y por ende su fiscalización.

La consumación reclama una acción eminentemente comisiva, siendo el núcleo del tipo el verbo "ocultar". El delito se consuma cuando el agente mediante la acción típica amenaza dificultar la fiscalización tributaria o, llanamente, la percepción del mismo, con la finalidad de causar un perjuicio patrimonial a la administración tributaria. Por ser un tipo de mera actividad no admite la tentativa.

LA MODALIDAD DE APROPIACIÓN ILÍCITA DE TRIBUTOS se tipifica en el artículo 2, inciso b) del D. Leg. 813: No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

El tipo requiere un sujeto activo cualificado; lo será aquella persona responsable que sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación que corresponde a éste. Así, la ley considera responsable del tributo al sujeto pasivo de la obligación tributaria que sin tener tal calidad, resulta responsable por el pago del tributo que a su representada le corresponde. La ley determina quiénes constituyen los agentes de retención y agentes de percepción; en otros términos, los verdaderos sujetos activos del delito. Ejemplos de agentes de retención son las empresas que por mandato legal descuentan a sus trabajadores determinadas contribuciones sociales, tales como las cuotas a ESSALUD; asimismo, frente al impuesto a la renta sobre sueldos y salarios. Como anota González Soto, en este caso, el contribuyente es el trabajador, pero el responsable, como agente de retención, es el empleador.

Por su parte, el agente de percepción es aquél que realiza la cobranza de los tributos por encargo de la administración tributaria, y que debe depositarlo dentro del término legal en la cuenta de la administración tributaria; verbigracia, los impuestos a los espectáculos, a los pasajes de avión, etc., que van asociados al costo del servicio que se le cobra al usuario.

Los agentes de retención o percepción adquieren tal calidad a partir de la designación que hace la SUNAT. Esta designación opera de inmediato, aun cuando los tributos sean de periodicidad anual, caso en el cual los cambios rigen en el ejercicio siguiente.

Se trata de un delito especial pues la calidad del agente está delimitada por un doble requisito: la recepción del monto de los tributos y del título que produzca la obligación de entregar o devolver.

Por su lado el sujeto pasivo lo será la administración tributaria, generalmente la SUNAT, ADUANAS, los gobiernos locales y regionales.

Como presupuestos objetivos en este delito se deberá tener en cuenta:

- a) La pre-existencia de un poder de hecho no usurpado sobre el monto de las retenciones o percepciones, esto es, de un poder de hecho legítimamente adquirido.
- b) La suma de dinero producto de las retenciones o percepciones de tributos, hayan sido entregada al sujeto activo, con la obligación de entregar el importe de los tributos a la administración tributaria.

El delito se materializa cuando el agente de la retención o percepción no concretiza la obligación de entregar (no entregar es una omisión deliberada) al acreedor tributario el monto de las retenciones o tributos que se hubieren efectuado, al vencimiento del plazo que, para hacerlo, fijen las leyes y reglamentos pertinentes (evidencia con ello un animus de retención indebida de lo así percibido). Como se observa, se trata de un supuesto especial de apropiación ilícita, dado que el sujeto incumple con la obligación de entregar a la administración tributaria las cantidades que percibe o retiene por concepto de tributo.

El tipo subjetivo informa una acción eminentemente dolosa, integrada por el conocimiento del autor de no hacer ingresar en el término fijado el tributo.

La consumación se produce instantáneamente con el no ingreso al fisco en el plazo legal del tributo (tipo de omisión propia).

1.7.- TIPICIDAD AGRAVADA

Conforme lo dispone al artículo 5 – D, de la Ley penal tributaria (modificada por D. Leg. N° 1114), la pena privada de libertad será no menor de 8 (ocho) años ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) días – multa, si en la defraudación tributaria, tanto básica como en sus modalidades derivadas concurre cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

- a) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.
- b) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado (s) de pagar supere (n) las 100 UIT en un periodo de doce meses o un ejercicio gravable (para este efecto, la UIT a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda)
- c) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.

2.- OBTENCIÓN INDEBIDA DE BENEFICIOS O INCENTIVOS TRIBUTARIOS

2.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Artículo 4, inciso a) del D. Leg. 813: La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:.....Inc. a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

2.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

La correcta y efectiva recaudación tributaria que le corresponde al Estado.

2.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

El sujeto activo será el deudor tributario que fraudulentamente consigue determinadas exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios.

El sujeto pasivo lo será la administración tributaria encargada por ley para realizar la recaudación tributaria.

En esta modalidad derivada agravada de la defraudación tributaria básica, el acto típico consiste en emplear materialmente maniobras engañosas en virtud de las cuales el agente simula hechos destinados a exhibir una situación patrimonial distinta a la real; situación que le permite al sujeto obtener beneficios fiscales. En el otro extremo, hace incurrir en error al fisco consiguiendo de la administración beneficios tributarios indebidos que, obviamente no le corresponden. Cabe la posibilidad que el agente sea el titular legítimo de un beneficio fiscal, pero que lo emplee indebidamente.

Este delito no se destaca precisamente por obstruir la actividad recaudatoria de la administración, más bien se orienta a conseguir fraudulentamente determinadas exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, que el agente logra indebidamente en perjuicio de la correcta actividad recaudatoria del Estado (por ejemplo las derivadas de la Ley de inversión en la amazonía).

Dada la naturaleza de tipo de resultado, el delito se consuma cuando el agente logra indebidamente que se le confieran determinadas exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios. El tipo admite la tentativa.

En esta primera modalidad, el resultado consiste en el beneficio fiscal obtenido por el sujeto de manera ilícita, ya sea en forma de exoneración, inafectación, reintegro, saldo a favor, etc. La realización de actos que lleven a simular la existencia de los presupuestos que permitan obtener tales beneficios, sin que estos se obtengan efectivamente, bien por descubrir la administración tributaria la falacia, bien porque sean denegados, determi-

narían las responsabilidades por este delito en grado de tentativa (Conf. Bramont Arias Torres, ob. Cit. p. 486).

2.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

Desde la perspectiva subjetiva el tipo reclama la presencia de un dolo específico al exigir que el agente realice la acción “simulando hechos”, que le permitan gozar indebida y fraudulentamente de las exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, que no le corresponden.

2.5.- PENALIDAD

Tratándose de una modalidad agravada de defraudación tributaria, este delito será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa.

3.- SIMULACIÓN O PROVOCACIÓN DE ESTADO DE INSOLVENCIA

3.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Artículo 4, inciso b) del D. Leg. N°813: La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:..... Inc. b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

3.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

La correcta y efectiva recaudación tributaria que le corresponde al Estado

3.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

El tipo reclama un sujeto activo específico, sólo lo será el obligado tributario, sea persona natural o representante de la persona jurídica.

Por su lado, el sujeto pasivo lo será la administración tributaria.

El tipo evidencia una actitud dolosa, encaminada a lograr la afectación material de la actividad recaudatoria del Estado, imposibilitando el cobro de los tributos a los que el agente está obligado, mediante actos fraudulentos. En este contexto, la acción se representa como fraudulenta, representativa del propósito de no querer cumplir con el pago de los tributos a los que el agente (sea persona natural o representante de la persona jurídica) está obligado, mediante la distorsión su verdadera situación patrimonial.

La conducta típica asume dos modalidades necesariamente comisivas:

- a) Simula estado de insolvencia: Simular o suponer, aluden en este caso, a fingir, imitar, aparentar como cierto lo que no lo es. El tipo abarca también la simulación o suposición de deudas (en este caso ficticias), enajenaciones (desplazamientos de capital o bienes fingidos, realizados de manera aparente), gastos (supuestos) o pérdidas (menoscabos económicos no reales), con los que el agente pretende demostrar una situación irreal de su verdadera situación económica, generando artificialmente una situación de déficit, para burlar el pago de tributos.
- b) Provoca estado de insolvencia: Supuesto en el cual la causación de la insolvencia busca la incapacidad para cancelar la deuda fiscal. En este supuesto el comportamiento malicioso y fraudulento del agente logra colocarlo realmente en estado de insolvencia, burlando con ello la efectiva recaudación tributaria del Estado.

La insolvencia ha de ser entendida como la especial circunstancia en la que el deudor se encuentra incapacitado de efectivizar el pago de los tributos a los que está obligado. No se trata de una situación efímera o transitoria, sino de un estado crónico que compromete el activo. Por lo tanto, la insolvencia es un estado de hecho que se presenta cuando el importe de las obligaciones exigibles supera al de los bienes realizables. En tal sentido, la insolvencia es el presupuesto de hecho para la declaración de quiebra. Por ello, precisa Vives Antón, “queda claro que las insolvencias son el género, mientras que los alzamientos, quiebras, concursos y suspensión de pagos son especies del mismo (D.P. Parte Especial, T. I, 1999, p. 484).

El tipo describe un comportamiento de peligro en virtud del cual se pone en riesgo la efectiva recaudación tributaria, en tal sentido se manifiesta como de consumación instantánea no admitiendo tentativa.

3.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

El tipo es eminentemente doloso. El agente evidencia un comportamiento comisivo, orientado a la consecución específica de un estado de insolvencia real o ficticio, con la intención de burlar fraudulentamente su obligación tributaria (dolo directo).

3.5.- PENALIDAD

Tratándose de una modalidad agravada de defraudación tributaria, este delito será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa.

4.- DELITO CONTABLE TRIBUTARIO

4.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Tipificado en el artículo 5 del D. Leg. 813: Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a) Incumpla totalmente dicha obligación.
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

4.2.- FUNDAMENTO DE LO INJUSTO

La Contabilidad es la aplicación de una técnica sobre la práctica contable y las recomendaciones que, coyunturalmente, dicta la economía, claro está, siempre acondicionada por reglas jurídicas de índole penal o tributaria.

El interés ya no se centra exclusivamente en el comerciante preocupado por la buena marcha de la empresa. En estos días, los interesados se han extendido con enorme amplitud pues su mal manejo incide negativamente en el Estado, los accionistas, los trabajadores, el propio empresario, etc. De allí el imperativo que la información sea cierta y que brote de un óptimo funcionamiento de la empresa, proyectando una adecuada contabilidad.

El accionista de una sociedad, particularmente la anónima, demanda conocer detalladamente el desenvolvimiento del negocio ya que su dinero se encuentra invertido en éste. El Estado requiere del regular funcionamiento de esta persona jurídica para reflejar el crecimiento del producto bruto interno y planificar los servicios que le competen satisfactoriamente. Es, aquí donde juega gravitantemente la recaudación de los tributos, encomendados a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y que actualmente gestiona el 80% del presupuesto de la República. Los propios gobiernos locales que recogen tributos necesitan de las noticias que salen de los libros contables, todo esto para asegurar el control de hacer los pagos efectivos.

No puede concebirse una empresa que no esté respaldada por una buena contabilidad si es que quiere ser eficiente. La contabilidad, pues, es un conjunto de muchos elementos distintos organizados sistemáticamente. Los libros y las cuentas exhiben lo esencial del patrimonio de la persona jurídica. La contabilidad nutre toda la tecnología del manejo interno de la empresa y los documentos y registros le sirven de apoyo.

Los libros —obligados por ley— son documentos elaborados con el auxilio de la técnica contable. Los libros expresan los hechos grandes y pequeños, relevantes y mínimos que, hilvanados entre sí mismos, iluminan la marcha de la empresa. Los asientos o registros contables forman parte del concepto de contabilidad, los libros y cuentas deben ser conducidos con claridad y con extrema exactitud, única manera que muestre la real situación patrimonial de la empresa.

En los días que corren, el empresario no es el único interesado en saber el desplazamiento o el desarrollo de su negocio. El empresario tiene que paralelamente dar cuenta, aun contra sus propios intereses, a otros, muchas veces con carácter obligatorio, sobre los aspectos tributarios de su gestión. La llevanza contable, dentro de los cauces de la decencia, adquiere un primordial rol para mejorar y hacer realidad las metas del Estado.

La aplicación de la técnica contable a la práctica tributaria –que aquí interesa-, requiere de conocimientos técnicos, en lo posible, del mejor nivel como es el universitario. Muy pocas veces el empresario es un experto en contabilidad; los asesores contables que son otros ajenos a la propiedad de la persona jurídica son los llamados a hacer las auditorías, plantar los asientos y, por ello, son los responsables de la verificación de lo que acontece en la rama de su especialidad.

La Ley General de Sociedades dispone la llevanza de libros contables, pero es el derecho tributario quien crea incuestionables obligaciones contables. Las leyes tributarias constituyen una fuente válida para señalar los sujetos obligados a cargar con la contabilidad.

Así, el Código Tributario establece como obligación del administrado, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT (Art. 87).

4.3.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

En la pretensión de la búsqueda de mayores exigencias, se podría propugnar que el bien jurídico, que si bien es el mismo del tipo base de la defraudación tributaria que hemos revisado, no sería inexacto la derivación de figuras delictivas singulares pero apuntando a un bien jurídico específico. Mientras que el delito de defraudación protege de modo específico la recaudación tributaria, aquí el bien jurídico inmediato es el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos pasivos obligados a ello, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la Empresa.

Tal protección se orienta a evitar posibles riesgos para el bien jurídico nuclear: “la recaudación tributaria”. Ello explicaría que de cara a dicho bien

jurídico complementario sea admisible tipos de variedades de peligro, ora concreto, ora abstracto al bien jurídico fundamental.

Sin embargo, sin desconocer esta inteligente argumentación -que el interés a la llevanza de una correcta contabilidad sea suficientes para prestarle una protección penal independiente- lo relevante es que a todos interesa la corrección contable; de ahí que Blanco Campaña exprese que tal corrección puede servir a una multiplicidad de intereses sociales: suministrar información a los acreedores, ser medio de prueba en un proceso, facilitar información en las entidades de crédito, etc. En suma, pues, la corrección contable no posee una relevancia específicamente tributaria, es tan sólo uno de los objetivos, entre otros, que pueden ser atacados por una contabilidad más que irregular, incorrecta.

Identificándonos con la doctrina en boga, el delito contable tributario ampara el mismo bien jurídico que el delito de defraudación tributaria, sin que sea posible e inclusive necesario colocar otro bien jurídico más específico que deba ser objeto de protección por los incisos a, b, c y d del Artículo 5° del Decreto Legislativo 813. Si se quiere encontrar diferencias en la ubicación que cada bien jurídico tiene en los diversos tipos legales, vale la sutileza de Arroyo Zapatero al precisar que uno y otro delito dispensan protección al mismo bien jurídico en distintas fases.

Aclarado el tema en cuestión, lo que procede a continuación es indagar las relaciones que se anudan entre el bien jurídico común y las infracciones de naturaleza contable y registral. Dicha relación -puntualiza Gracia Martín- debe determinar el contenido de licitud material de tales comportamientos y, además, su magnitud. De ello depende la respuesta, afirmativa o negativa, a la pregunta por la necesidad de criminalización de tales conductas. Dicha relación, además, ha de ser la base para la determinación de la estructura del delito, es decir, si se trata de una lesión, peligro concreto o abstracto. Interesa investigar acerca del carácter de los deberes contables y registrales y, correlativamente, sobre la repercusión en sede penal. Es necesario aclarar estas cuestiones y cernirlas a través de los principios político-criminales, estableciendo límites tolerables y racionales que justifiquen la intervención del derecho penal en ámbitos de infracciones como los deberes que estamos examinando.

4.4.- AUTONOMÍA DEL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO

Pese a que el delito contable tributario en sus diferentes modalidades participa de la calidad de defraudación tributaria, tiene una independencia orgánica en relación al tipo básico de la defraudación tributaria.

La autonomía que propugnamos, cree Gracia Martín encontrarla en la suerte que uno y otro delito gozan. Ambas infracciones penales se orientan a amparar el mismo bien jurídico, sin que ello comprometa la propia estructura del procedimiento de gestión tributaria y la autonomía que tiene en dicho procedimiento los deberes de declaración, los contables y registrables, son razones que impone la autonomía de las dos figuras delictivas en nuestro sistema tributario. Tal predicamento es conviccional, dado que no se estaría negando la realidad jurídico-tributaria y, por lo tanto, no se estaría poniendo vallas a la batalla penal contra el ilícito tributario en general. No hay que olvidar, asimismo, que si el legislador hubiera querido la subordinación de uno a otro, lo hubiera estructurado de otra manera.

Pérez Royo, pensando en el artículo 350 del Código Penal español, sostiene que éste trae como novedad otorgar al delito contable tributario una autonomía típica, situación que no impide hacer una interpretación teleológica análoga de la norma racional.

En suma, el delito contable tributario no es un tipo de preparación o de tentativa ni tampoco es un tipo siempre vinculado o aludido al defraudatorio.

4.5.- LEY PENAL EN BLANCO

La ley penal en blanco es la que legisla específicamente sobre la sanción (pena), refiriéndose a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de la aplicación de aquélla, deja librada a otras disposiciones a las cuales se remite. No es que en ellas esté ausente el precepto, pero éste se encuentra meramente indicado por el reenvío; para circunscribirse cumpliendo con el requisito de la tipicidad y, por ende, con el principio de legalidad, hay que recurrir a otra norma, que actúa como “complemento” de la ley penal en blanco; es esta disposición complementaria la que “formula el tipo” (Creus, 1992, p. 72).

“La ley penal en blanco es aquella que determina la sanción aplicable, describiendo solo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación de la conducta punible o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente” (Cury, 1988, p. 38)

Corresponde a Binding el tratamiento inicial de este tipo de normas, a las que concebía como aquellas cuya prohibición debía establecer una autoridad subalterna a la competente para dictar leyes (así, una ordenanza o reglamento de rango inferior debía complementar la materia de la prohibición que no estaba en la ley penal de manera completa).

Todas las acciones de los tipos legales tributarios, que venimos examinando tiene por mira la agresión de la obligación tributaria, vale decir, la pretensión tributaria.

La obligación o pretensión tributaria sólo puede efectivizarse acogiéndose a procedimientos establecidos. De allí que se señale que la obligación tributaria tiene un rango especial, precisamente por dos consideraciones fundamentales: Primero, porque todas las demás situaciones jurídicas, activas o pasivas, que se producen en el ámbito de la imposición van referidas, de una u otra manera, a la obligación de pagar el tributo y segundo, porque entre la obligación tributaria y los demás elementos que hacen posible el desenvolvimiento del fenómeno tributario, considerado en toda su amplitud, existen recíprocas influencias, de tipo jurídico, que constituyen el objeto más extenso y complejo de esta disciplina.

Estos compartimientos que lesionan o ponen en peligro el bien jurídico protegido –merced a la índole *ex lege* de la obligación tributaria–, sólo pueden ser delimitados desde la regla que disciplina precisamente la base material de la obligación y el procedimiento adjetivo o formal señalado. De suerte que el discurrir lógico de estos tipos del injusto tendrán que ser completados de acuerdo a la técnica legislativa de la ley penal en blanco. Estos tipos se caracterizan porque la ley penal no describe de un modo exhaustivo el contenido de la acción típica, sino sobre un núcleo que precisa ser complementado mediante la integración en el tipo de otras normas, penales o extra penales, a las que aquél expresa o implícitamente se remite.

Los tipos penales tributarios prevén acciones –defraudar, llevar contabilidad diferente, omitir anotaciones, etc.– cuyo contenido solamente puede ser aclarado dando cara a los deberes de conducta impuestos por la regla tributaria. Así, por ejemplo, la defraudación, que es el presupuesto de la forma básica del delito de defraudación tributaria tipificado en el artículo 1º de la Ley que tipifica los delitos tributarios (D. Leg. N° 813), no pueden ser otra cosa que la acción que viola deberes de conducta impuestos por la norma (obligación tributaria) y del procedimiento tributario encargado de hacerla efectiva, planteamiento que refuerza, sin duda, la seguridad jurídica en este ámbito, pues toda acción u omisión integrante del injusto tributario ha de estar referida al derecho positivo tributario.

El desvalor de la acción en los tipos del derecho penal tributario, por consiguiente, no puede estar constituido nada más que por la infracción de deberes tributarios de carácter formal, conectados teleológicamente a la realización efectiva de la pretensión tributaria, es decir, orientados al propósito de su aseguramiento y, por tanto, a garantizar la integridad del bien jurídico protegido. Llegamos por fin a uno de los puntos que interesa, la referencia transparente a los deberes tributarios conectados a la declaración y los que aluden a la contabilidad y registros fiscales. Definitivamente se devela el desvalor de la acción que aparea el injusto del derecho penal tributario.

4.6.- TIPICIDAD OBJETIVA

En cuanto al sujeto activo de la acción, la redacción normativa del ilícito contable tributario, en sus diferentes modalidades (incisos a, b, c y d, Artículo 5º del D. Leg. 813), permite sostener que este ilícito participa (al igual que la defraudación tributaria prevista en el artículo 1º del D. Leg. 813), de la naturaleza jurídica de delito especial, razón por la cual sólo puede ser sujeto activo de este delito, quién asuma las condiciones exigidas por la ley tributaria para ser sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, ya que el círculo de sujetos activos se reduce a los obligados por la ley tributaria (inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario, que justamente obliga a la apertura de los libros contables debidamente certificados).

La doctrina es unánime al señalar la índole especial de este delito, donde se aprecia la selectividad de los sujetos infractores. Los sujetos que se

encuentran obligados por la ley tributaria a llevar contabilidades, libros o registros fiscales, son los únicos que pueden estar comprendidos en el ámbito de prohibición que establece la norma penal aquí analizada. La clave interpretativa estaría dada, de manera fundamental, por la fuente normativa que pueda ser aplicable para determinar los posibles sujetos activos, y también por el precepto que determine el tipo de contabilidad o libros que deben llevarse.

Se cree advertir una contradicción cuando la obligación parta, verbigracia, de disposiciones y reglamentos de inferior jerarquía, pero tratándose de una norma penal en blanco, en donde la materia específica de lo prohibido también es de la misma naturaleza, es decir, tributaria, tal remisión no resulta contradictoria, pues, la referencia a la Ley tributaria excluye toda fuente que no sea una ley de carácter fiscal o tributaria, de tal suerte que los mandatos de leyes no tributarias que dispongan obligadamente la llevanza de libros de contabilidad van más allá del alcance del precepto que comentamos.

La obligación de la llevanza de los libros de contabilidad gravita evidentemente sobre los contribuyentes como que también alcanza a los sustitutos.

En efecto, no todo sujeto pasivo de cualquier tributo puede perpetrar un delito contable. En ello tienen razón Berdugo Ferré cuando añade que no basta el carácter general de la obligación de llevar contabilidad, y cuando lo hace, se deja constancia que la regla lo específica en cada tributo y que vendría hacer la encargada de diseñar los respectivos deberes contables.

El sujeto pasivo lo será el estado mediante sus órganos de administración tributaria.

Conforme a la redacción típica, el delito contable tributario se representa asumiendo diversas modalidades:

- a) Cuando el agente Incumple totalmente la obligación de llevar libros y registros contables.

- b) Cuando el agente no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- c) Cuando el agente realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d) Cuando el agente destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Comportamientos de naturaleza tanto omisiva como comisiva, que representen formas delictivas de mera actividad, que se consuman cuando el agente, con su comportamiento pone en riesgo la efectiva recaudación tributaria. Su consumación es instantánea por lo que no es posible la tentativa.

4.7.- TIPICIDAD SUBJETIVA

En sus diferentes modalidades comisivas el delito contable tributario se representa como un tipo doloso por excelencia. Se aprecia la presencia necesaria del dolo directo.

4.8.- PENALIDAD

El delito contable tributario será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

5.- FRAUDE EN LA INSCRIPCIÓN O MODIFICACIÓN DE DATOS EN EL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES

5.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Artículo 5-A.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menos de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

5.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El agente con su conducta vulnera el derecho del Estado a la correcta y efectiva recaudación de los tributos.

5.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

Como instrumento para la realización de una efectiva labor de recaudación tributaria, el Estado ha creado un sistema de identificación tributaria, denominado "Registro Único de Contribuyentes" (RUC), a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que a modo de padrón, concentra la identificación de los sujetos (sean personas naturales o jurídicas), obligados a la tributación, así como la identificación de sus actividades económicas relevantes sujetas a tributación.

En este sentido, la ley tributaria, establece como obligación del administrado, la de facilitar las labores de fiscalización y determinación de la administración tributaria, inscribiéndose en los registros de la administración tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes (Art. 87) (Ref. artículo 2 del Decreto Legislativo N° 943-Ley del Registro Único de Contribuyentes; Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT- que aprueba las disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943).

En este sentido, lo ilícito se presenta en relación a un comportamiento omisivo trasgresor, en virtud del cual, de manera fraudulenta, el agente incumple la obligación surgida de la norma, que le exige el aporte de datos fidedignos y actualizados que le permitan a la administración tributaria cumplir con su función fiscalizadora y de determinación de los tributos.

Así, el tipo exige objetivamente que el agente, a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), y así obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

Se trata de un tipo de mera actividad, que para su consumación requiere como condición, que la administración tributaria expedito el número de identificación RUC y conceda la autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, según sea el rubro económico y la modalidad de negocio o actividad comercial del agente.

Su consumación se produce instantáneamente, cuando la administración tributaria expide el permiso referido, generándose el riesgo para la efectiva recaudación tributaria. Por tanto, no admite tentativa (el sólo aporte de datos fraudulentos y falsos, antes de la consumación del delito, se reprime en el ámbito administrativo sancionador establecido en el Código Tributario).

Por lo dicho, el sujeto activo es cualificado, sólo puede serlo el obligado tributario, mientras que el sujeto pasivo lo será el Estado mediante su administración tributaria (SUNAT).

5.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

De acuerdo a la redacción típica, la norma exige no sólo la presencia del dolo (en este caso directo), sino una forma adicional de dolo reforzado, al exigir que el agente “a sabiendas”, proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

5.5.- PENALIDAD

La pena conminada es privativa de libertad no menos de dos ni mayor de cinco años y con 180 a 365 días-multa.

6.- ALMACENAMIENTO ILEGAL DE BIENES CON FINES DE DISTRIBUCIÓN

6.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Artículo 5-B.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365

(trescientos sesenticinco) días – multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

a) Como valor de los bienes, a aquél consignado en el (los) comprobante (s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.

6.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

En este delito se afecta también la regular y efectiva labor recaudadora del Estado.

6.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

El tributo es el vínculo jurídico, que origina la obligación de realizar una prestación de carácter pecuniario al Estado en relación a la actividad económica que el sujeto realiza (sea persona natural o jurídica). Ello en razón de que mediante el tributo se compromete al contribuyente en la atención de los fines propios del Estado, relacionados con las políticas de equilibrio de la economía fiscal, brindándole los recursos económicos necesarios, que permitan el cumplimiento de sus fines y una mejor redistribución de la riqueza.

Mediante la hacienda pública el Estado pone en marcha un conjunto de actividades para la obtención de bienes y servicios, destinados a satisfacer las necesidades colectivas de la comunidad (es una técnica de ordenamiento de un plan administrativo financiero de las acciones de gobierno en un determinado periodo de tiempo). De esta manera, la hacienda pública se constituye en una forma de actividad financiera con la que el Estado busca satisfacer las necesidades colectivas instrumentalizando la captación de tributos como medio de financiamiento.

En tal sentido, mediante la tipificación de los delitos tributarios, se busca proteger la hacienda pública desde la perspectiva del interés del Estado en que la actividad recaudatoria se realice de manera correcta dentro de los cánones que manda la ley, por ser de interés público. Se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público (posición asumida también por la Corte Suprema en su Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116).

En razón de ello, resulta reprochable la conducta de quien, estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo, evade su obligación tributaria, no poniendo en conocimiento de ella actos pasibles de obligación tributaria, almacenando bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados regularmente como domicilio fiscal o establecimiento anexo.

El tipo, que se representa como de mera actividad, reclama como condición objetiva de punibilidad, que el valor de los bienes a distribuir y/o comercializar supere las cincuenta unidades impositivas tributarias, estableciendo como referente a este cálculo, que dicho valor será el que se encuentre consignado en el (los) comprobante (s) de pago, disponiéndose que cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

Se reprocha en este tipo una conducta omisiva, que reporta un latente peligro a la efectiva recaudación tributaria, por lo que su consumación se produce instantáneamente, cuando se somete a riesgo la actividad recaudatoria.

Sujeto activo del delito lo será tanto quien, estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo, evade su obligación. Sujeto pasivo lo será el Estado mediante su administración tributaria (SUNAT).

6.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

La tipicidad revela un comportamiento eminentemente doloso, en el que se exige que el agente realice la acción con la decidida intención de “dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”.

6.5.- PENALIDAD

Se impondrá pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y acumulativamente pena pecuniaria de 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenticinco) días – multa.

7.- FAVORECIMIENTO A LA COMISIÓN DE DELITO TRIBUTARIO

7.1.- DESCRIPCIÓN TÍPICA

Artículo 5-C.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenticinco) a 730 (setecientos treinta) días – multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

7.2.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

En este delito el comportamiento del agente está orientado a poner en riesgo la efectiva recaudación tributaria del Estado.

7.3.- TIPICIDAD OBJETIVA

Como puede apreciarse, la redacción normativa no tipifica precisamente modalidades delictivas constitutivas, sino que sitúa el comportamiento reprochable en dos modalidades de acción, con características de remisión interna a la sistemática típica de la ley que sanciona los delitos tributarios (D. Leg. 813):

- a) Si el agente realiza el hecho para cometer él mismo el delito tributario; o,
- b) Si el agente realiza el hecho para ayudar a otro a la comisión del delito tributario.

En su primera modalidad se aprecia la sustantivación de actos preparatorios (que según la doctrina general son impunes), teniendo como fundamento político criminal, el resguardo antelado al bien jurídico, evitando el posible daño que pudiese sufrir por la conducta de quien probadamente se prepara para afectarlo (como en este caso, donde el tipo exige que el agente realice el comportamiento dirigido a cometer el delito tributario). Así, el tipo se representa como de mera actividad y de consumación instantánea, perfeccionándose en cuanto el agente confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer el delito tributario.

En igual sentido, la segunda modalidad revela la sustantivación legislativa de un verdadero acto de participación delictiva a modo de cómplice primario, que entendemos no era necesario ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 24 del Código penal, la colaboración necesaria se sanciona con la misma pena del autor. El agente asume papel de cómplice primario ya que, conforme lo señala el tipo, su conducta está orientada a confeccionar, obtener, vender o facilitar, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, que son documentos que acreditan las diversas operaciones de tipo económico posibles del pago de impuestos, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados como delitos tributarios.

La complicidad es una forma de participación delictiva que consiste en el aporte o contribución en la realización del delito en actos anteriores o simultáneos. Mediante ella se presta ayuda dolosa a un hecho doloso sin contar con el dominio del hecho principal. En la complicidad primaria o necesaria (que es el referente en este supuesto delictivo), el cómplice colabora de manera decisiva en la materialización del hecho delictivo, vale decir que sin su participación sería imposible la realización del delito tributario. Además, sus actos de cooperación deben ser relevantes sea en la fase preparatoria como ejecutiva. En este tipo de complicidad los medios con que el cómplice colabora son importantes pero limitados. La doctrina al respecto acepta la colaboración técnica o física.

7.4.- TIPICIDAD SUBJETIVA

En sus dos modalidades de acción el tipo se manifiesta eminentemente doloso, ya que exige que tanto la preparación para cometer directamente el delito tributario o la ayuda para tal fin, sea realizada por el agente “con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria”. La modalidad culposa, que eventualmente podría presentarse, resultará atípica.

7.5.- PENALIDAD

Pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenticinco) a 730 (setecientos treinta) días – multa

CONCLUSIONES:

- 1) Al ilícito penal tributario se le ha previsto sanciones de la naturaleza penal declaradas, por supuesto, judicialmente. Esta clase de infracción se encuentra revestida de todos los elementos propios que la ley común confiere al delito y cuya determinación se alcanza empleando el cauce jurídico procesal que la ley predetermina.
- 2) Nuestra ley tributaria ha tomado partido al conferir a la sanción penal no solo objetivos de prevención especial, sino también de prevención

general (intimidatorios), a través de la cual puede ejercerse una importantísima función de educación y motivación cívica al respecto.

- 3) La determinación de constituir las normas sobre ilícito tributario en una legislación especial fue tomada, conforme lo expresa la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 815, en atención a la especialidad de la materia jurídica de la que trata, en la que confluyen aspectos de orden tributario y penal, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias.
- 4) No obstante ello y no obstante reconocer la naturaleza especial y mixta del ilícito tributario, consideramos que no era necesario su desmembramiento del código sustantivo. En ello coincidimos con Bramont Arias Torres (Ob. Cit. p. 472), en el sentido de que admitir esto nos llevaría en última instancia, a un vaciado de contenido del propio Código penal en la medida en que todo tipo penal tiene como punto de referencia otras ramas del ordenamiento jurídico, de allí la necesidad, en algunos supuestos, de la interpretación sistemática.
- 5) La construcción técnico jurídica del delito de defraudación tributaria, encuentra su fundamento en un acto omisivo basado en el incumplimiento por parte del obligado a la contribución (contribuyente), de su obligación a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye en un tipo de delito socio-económico <conforme: Bustos Ramírez>).
- 6) El bien jurídico protegido, como ya quedó expresado, está constituido por el efectivo proceso de recaudación tributaria. Muñoz conde dice al respecto, que el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos.
- 7) El delito tributario es un delito especial, en el sentido que solamente puede perpetrarlo restrictivamente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, comprendiéndose ciertamente tanto al contribuyente como al sustituto del contribuyente. Afirmando este criterio, se puntualiza que el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos especiales

propios, en la medida en que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos tributarios, pero no cualquier deudor tributario puede cometer el referido delito; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de su específica obligación tributaria con el Estado.

BIBLIOGRAFÍA:

- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. "Derecho penal económico". Lima: Idemsa editores, 1999.
- APAZA MEZA, Mario (CPC) y BRUN HERBOZO, Henry.... "Manual de infracciones y sanciones y nuevo régimen de gradualidad". Lima: Instituto de investigación El Pacífico, 2004.
- BACIGALUPO, Enrique..... «Manual de Derecho Penal, Parte General», Editorial Temis - Bogotá-Colombia 1989.
- BUSTOS RAMIREZ, Juan "Introducción al Derecho Penal", Editorial Temis S.A., Bogotá - Colombia 1986.
- BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Y GARCIA CANTIZANO, María del Carmen. "Manual de Derecho Penal", Parte Especial, Editorial San Marcos, Lima 1998.
- CABELLOS A., Roger. "Infracciones, sanciones y delitos tributarios". Lima: Editora cuzco, 2001
- CALDERÓN AGUILAR, Lourdes et al. "Doctrina y práctica de la infracción tributaria" – Centro de altos estudios de derecho tributarios – CAET Perú. Lima: CAET ed, 2004.
- CARO JOHN, José Antonio "Normativismo e Imputación Jurídico-Penal: Estudios de Derecho Penal Funcionalista", ARA Editores, primera edición, Lima 2010.
- CREUS, Carlos..."Derecho Penal: Parte General", 3ra Edición actualizada, Editorial Astrea, Buenos Aires 1992.
- CHAVEZ ACKERMANN, Pascual "Tratado de Derecho Tributario", Editorial San Marcos, Lima – Perú.
- DE RIVACOBIA Y RIVACOBIA, Manuel "Función y Aplicación de la Pena", Ediciones Depalma - Buenos Aires - Argentina 1993.
- EDWARDS, Carlos Enrique..."La pena de clausura tributaria", Edi. Astrea, Buenos Aires 1994.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. "Derecho Tributario Penal", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985.

- GARCIA RADA, Domingo "EL DELITO TRIBUTARIO", 2da Edición, Lima 1982.
- HURTADO POZO, José "Manual de Derecho Penal - Parte General", Editorial y Distribuidora de Libros S.A. Segunda Edición, Lima 1987.
- HUGO VIZCARDO, Silfredo. "Derecho Penal Parte General" Tomo 1, Pro derecho Instituto de Investigaciones Jurídicas, Edición 2002.
- HUGO VIZCARDO, Silfredo... "El ilícito tributario", Pro Derecho Instituto de Investigaciones Jurídicas, Edición 2013.
- IANNAONE SILVA, Felipe "COMENTARIOS AL CODIGO TRIBUTARIO", Ediciones Grijley, Lima 2001
- JAKOBS, Gunther "Derecho Penal, Parte General", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid 1995.
- JESCHECK, Hans Heinrich "Tratado de Derecho Penal: Parte General", T. I, Bosch Casa Editora S.A., Barcelona, 1981.
- LAMAS PUCCIO, Luis. "Derecho Penal Económico", Lima 1993.
- MIR PUIG, Santiago "Derecho Penal Parte General", 4º Edición, Edi. Reppertor S.A., Barcelona 1996.
- MUÑOZ CONDE, Francisco "Teoría General del Delito", Editorial Temis, Bogotá-Colombia 1984.
- MUÑOZ MERINO "El delito de contrabando", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992.
- OSCAR DÍAZ, Vicente "Criminalización de las Infracciones Tributarias", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1999.
- TOSI, Jorge Luis "Derecho Penal Aduanero", Argentina, Buenos Aires 2002.
- PEÑA CABRERA, Raúl "Tratado de Derecho Penal", Estudio Programático de la Parte General, Editora Jurídica Grijley - 5ta Edición 1994, Lima-Perú.
- PEÑA CABRERA, Raúl "TRATADO SOBRE DERECHO PENAL TOMO VI: Todo sobre lo ilícito tributario", Editorial Grijley, Lima 1996.
- POLAINO NAVARRETE, Miguel "Derecho Penal, Parte General", Bosch Casa Editorial S.A., Barcelona, 1990.
- REYNA ALFARO, Luis Miguel "Manual de Derecho Penal Económico", parte general y parte especial, Gaceta Jurídica, Primera Edición, Lima 2002.
- ROY FREYRE, Luis E. "Derecho Penal Peruano", Tomo III, Parte Especial, Delitos contra el Patrimonio, Instituto Peruano de Ciencias Penales, Lima - Perú, 1983.
- ROXIN, Claus... "Derecho Penal Parte General", T. I, "Fundamentos. La estructura de la Teoría del delito", Editorial Civitas S.A., Madrid 1997.
- ROZO ROMERO, Juan Carlos "Aproximación al Derecho Penal Tributario en Colombia", Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 1988.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén. "Derecho tributario e ilícitos tributarios". Lima: Horizonte gráfico ed, 2001.

- TIEDEMANN, Klaus. "Temas de Derecho Penal Económico y Ambiental", IDEMSA, Lima 1999.
- VILLA STEIN, Javier "Derecho Penal: Parte General", Editorial San Marcos, Lima, 1998.
- VILLEGAS, Hector B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Octava edición 2002. Astrea ed. , 2002.
- VIVES ANTON, T.S. "Derecho Penal". Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.
- VIVES ANTÓN y otros "Derecho Penal Parte Especial", 3º Edición, Tirant lo Blanch, Valencia 1999.
- VON LISZT, Franz "Tratado de Derecho Penal", T. I, Edi. Rens S.A., Madrid 1929.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl "Manual de Derecho Penal, Parte General Tomo I y II", Ediciones Jurídicas-4ta Edición-1985.