

La autoría y participación en el delito de defraudación tributaria



JOSÉ LEANDRO REAÑO PESCHIERA

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sumario:

- I. Aproximación a la regulación penal en materia tributaria.
- II. La autoría en el delito de defraudación tributaria.
 1. ¿Delito común o delito especial?
 2. "Actuar en lugar de otro" y "levantamiento del velo".
- III. La participación en el delito de defraudación tributaria.



I. APROXIMACIÓN A LA REGULACIÓN PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA

1. La legislación peruana vigente y su aplicación judicial en materia de delitos tributarios es clara expresión del fenómeno expansivo en el que desde hace algunas décadas se halla inmerso el derecho penal.¹ La referencia a este proceso expansivo se ha convertido en *lugar común* de los estudios contemporáneos de política criminal, cuyo diagnóstico fundamental –en el plano meramente descriptivo– gira en torno a la constatación de la actual flexibilización que experimentan las reglas de imputación, los principios políticos criminales y las garantías procesales.²

Sin duda, los mecanismos propios de un derecho penal expandido ofrecen mayor eficacia en la lucha contra la criminalidad, pero a costa de las garantías del imputado. Esta consecuencia, propia del proceso expansivo al que nos referimos, es cuestionada en el plano de la legitimidad por quienes añoran el paradigma liberal e ilustrado que caracterizó los albores del derecho penal moderno, allá por fines del siglo XVIII. Sin embargo, la expansión del derecho penal tiene sus defensores, entre los que ciertamente me encuentro, siempre y cuando sus contornos permanezcan anclados a ciertos parámetros de racionalidad y lesividad.

Simplificando la discusión, tenemos en un extremo a los autores de la “escuela de Frankfurt”,³ que proponen el regreso a un derecho penal estrictamente respetuoso de las garantías liberales, que restrinja su ámbito a la tutela de bienes altamente personales y al patrimonio, devolviendo al derecho administrativo sancionador la gestión de las denominadas “nuevas formas de criminalidad” (en verdad, ya no tan nuevas), o en todo caso abogando por la creación de un “derecho de la intervención” (*Interventionsrecht*), a caballo entre el derecho penal y el derecho administrativo.⁴

En otra orilla se sitúan los autores que legitiman la recepción del fenómeno expansivo por parte del derecho penal, siendo posible distinguir a su vez, por un lado, propuestas que avalan la recepción de las demandas sociales de criminalización, aunque ello implique la mencionada flexibilización de las reglas, principios y garantías tradicionalmente vinculadas al derecho penal;⁵ y, por otro lado, la propuesta de un “derecho penal de dos velocidades” defendida por el profesor Silva Sánchez. Este autor propone mantener la exigencia de máximas y rígidas reglas de imputación y garantías procesales para aquellos comportamientos que se decidan conminar con pena privativa de libertad, y proceder a una flexibilización de las mismas en el ámbito del derecho penal que prevé sanciones

1. Las infracciones delictivas se encuentran tipificadas en el Decreto Legislativo N° 813 y las normas premiales en el Decreto Legislativo N° 815. Ambos dispositivos entraron en vigencia en abril de 1996, en el marco de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo previsto en la Carta de 1993.
2. Sobre las causas de tal proceso expansivo, Cfr. Silva Sánchez. *La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2001, pp. 25—79; Mendoza Buergo, *El derecho penal en la sociedad de riesgo*, Civitas, Madrid, 2001, *passim*.
3. Ciertamente, conforme advierte GARCÍA CAVERO, “*Tendencias modernas en la dogmática jurídica—penal alemana*”, *Revista de Derecho*, Universidad de Piura, vol. 2, 2001, p.185—190, la llamada “escuela de Frankfurt” agrupa autores de claras diferencias ideológicas y metodológicas, distinguiendo entre quienes se adscriben al liberalismo racionalista (Köhler, Zöckzyk, Kahlo) y quienes defienden la orientación del derecho penal a las ciencias sociales (Hassemer, Naucke, Prittwitz), pero que en todo caso tienen como denominador común el rechazo a la expansión del derecho penal.
4. Sobre estos postulados, vid. los trabajos publicados en Instituto de Ciencias Criminales de Frankfurt (ed. alemana) y Área de Derecho Penal de la Universitat Pompeu Fabra (ed. española), *La insostenible situación del Derecho penal*, Comares, Granada, 2000.
5. MARTÍNEZ—BUJÁN PÉREZ, *Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del Big Crunch en la selección de bienes jurídico—penales*. (Especial referencia al ámbito económico); *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo*. Libro Homenaje al Profesor Doctor D. José Cerezo Mir, tecnos, Madrid, 2002, pp. 395 ss.; Gracia Martín, “*¿Qué es modernización del derecho penal?*”, *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo*, pp. 349—394.

no privativas de libertad.⁶ El atractivo fundamental de esta propuesta reside en no desplazar del derecho penal aquellos comportamientos cuya lesividad es socialmente intolerable, pero cuya efectiva sanción requiere la utilización de técnicas de imputación y estrategias procesales que afrontan importantes cuestionamientos si se ponen en referencia con la libertad personal de los ciudadanos. El prescindirse de la pena privativa de la libertad (acudiéndose por ejemplo a la pena de multa) tiene un doble efecto. Por un lado, los cuestionamientos respecto a la máxima intensidad intromisiva que supone el derecho penal se relativizan y, por otro lado, la represión de tales comportamientos a través del derecho penal mantiene el importante valor expresivo y comunicativo consustancial a todo juicio de culpabilidad.

2. Los síntomas que permiten diagnosticar el desbordamiento o expansión del derecho penal en materia tributaria se manifiestan en la “administrativización” de los delitos fiscales, en la flexibilización de sus reglas de imputación y de los criterios político—criminales que deben presidir las decisiones legislativas en materia penal, así como en el relajamiento de las garantías procesales que deben observarse en la aplicación de la ley penal.⁷

Cuando se afirma que el derecho penal tributario se encuentra “administrativizado” se quiere destacar que la intervención punitiva está alejada de su finalidad de protección de intereses concretos, tradicionalmente orientada por criterios de lesividad o peligrosidad concreta (principio de ofensividad) y de imputación

personal (principio de culpabilidad), y que más bien el recurso a elevadas sanciones penales obedece exclusivamente a consideraciones de gestión sectorial, orientadas por criterios de eficacia recaudatoria. El refuerzo de un determinado modelo de gestión sectorial corresponde al derecho administrativo sancionador, que orienta su intervención en función a consideraciones de afectación estadística, y no de lesividad concreta.⁸ La opción legislativa de criminalizar determinadas infracciones de deberes tributarios y contables, que individualmente consideradas carecen de entidad lesiva grave —o al menos de cierta peligrosidad concreta— para el patrimonio fiscal o para las funciones del tributo⁹, responde a la lógica del derecho administrativo sancionador, asumida en este ámbito por el derecho penal.

Así, quienes avalan la legitimidad de la reacción penal frente a meras infracciones de deberes fiscales, recurren frecuentemente a la estructura de los denominados *delitos de acumulación*, construcción dogmática inspirada en la lógica del *daño o efecto sumativo*, que propone valorar la lesividad de un comportamiento concreto en función a los daños globales que produciría su repetición por el resto de sujetos. La construcción de los delitos de acumulación vincula la ofensividad de una conducta con la pregunta ¿qué ocurriría si todos hicieran lo mismo? Así, por ejemplo, una concreta defraudación fiscal de S/. 2,000, que está muy lejos de incidir significativamente en el financiamiento del Presupuesto General de la República, puede dar lugar a una condena penal entre dos y cinco años de privación de libertad

6. SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del derecho penal*, pp. 159—162.

7. Sobre las causas, manifestaciones, alcances y propuestas de solución frente a este fenómeno expansivo del Derecho penal, fundamental: SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2001, pássim.

8. *Ibid.*, pág.125.

9. En la doctrina, la discusión sobre la concreción del bien jurídico tutelado en los delitos tributarios tiene como puntos extremos las posiciones patrimonialistas (erario público) y funcionalistas (las funciones del tributo). Para una breve panorámica, vid. MARTÍNEZ—BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 326—329. Asimismo, para una visión más completa, vid. GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Trivium, Madrid, 1990, pp. 47—85.

(artículo 3º de la Ley penal tributaria). Conforme a la lógica del *daño sumativo*, la lesividad de esa defraudación residiría en su peligrosidad para el sistema de recaudación si es que todos los contribuyentes la repitieran. No obstante, en el ámbito jurídico—penal, tal forma de razonar comporta la atribución personal de injustos ajenos y consecuentemente la vulneración del principio de proporcionalidad.¹⁰

3. Otra de las manifestaciones de la “administrativización” del derecho penal en el ámbito tributario viene dada por los efectos eximentes de pena que confiere la “regularización de la situación tributaria”. En efecto, el artículo 189º del código tributario establece la prohibición de formular denuncia penal, y en su caso la imposibilidad de instaurar un proceso judicial, cuando el autor del delito tributario haya regularizado su deuda antes del inicio de la investigación fiscal o antes de cualquier requerimiento de la Administración relacionado con el tributo y el período en que se llevó a cabo el delito. Los efectos eximentes de la regularización se extienden a las irregularidades contables y falsedades instrumentales que se hayan realizado para cometer el delito. En propiedad, el código tributario otorga efectos liberalizadores de pena a una suerte de desistimiento llevado a cabo en fase post—consumativa¹¹, lo cual escapa a la racionalidad de la Parte General del Código Penal, cuyo artículo 18º concede efectos eximentes al desistimiento voluntario realizado exclusivamente en fase de tentativa (pre—consumativa).

4. Sobre el instituto de la “regularización tributaria”, el V Pleno Jurisdiccional de los Jueces Supremos de lo Penal, celebrado el 13 de noviembre de

2009, establece como doctrina legal de carácter vinculante una serie de pautas interpretativas orientadas a restringir el ámbito de operatividad de la mencionada causal de exención de pena, precisando reglas vinculadas a la oportunidad en la que se produce la *regularización* y a la forma en la que ésta debe realizarse.¹²

Así, respecto a la oportunidad en que debe tener lugar la “regularización de la situación tributaria”, para operar como impedimento procesal para la instauración de la acción penal, se establece que la declaración rectificatoria debe presentarse antes de que la Fiscalía dicte la resolución de abrir investigación preliminar, o antes que el Órgano Administrador del Tributo notifique algún requerimiento con relación al tributo y período en que se realizó la conducta presuntamente delictiva, de modo que lo que ocurra primero bloquea los efectos eximentes de la regularización tributaria. A tal efecto, en el mencionado Acuerdo Plenario se establece que el requerimiento de la Administración Tributaria debe ser expreso y hacer referencia las conductas que configuran el presunto delito fiscal. Respecto a este punto (*scil.* oportunidad de la “regularización de la situación tributaria”) existía jurisprudencia divergente, destacando algunos pronunciamientos que apreciaban efectos eximentes de pena cuando la regularización se efectuaba luego del requerimiento de la Administración Tributaria pero antes de la expedición de la resolución del Ministerio Público disponiendo el inicio de la investigación penal. El Pleno de los Jueces Supremos de lo Penal pretende poner fin a dicho vaivén jurisprudencial, optado por una postura hostil para el contribuyente, acorde a la naturaleza

10. Sobre los delitos de acumulación (“accumulative harms”, “kumulationdelikte”), vid. SILVA SÁNCHEZ, La expansión..., cit., pp. 131—136. Considera que los delitos tributarios pueden legitimarse sin necesidad de conceptualizarlos como delitos de acumulación, Martínez—Buján Pérez, “Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del Big Crunch en la selección de bienes jurídico—penales (Especial referencia al ámbito económico)”, en VV.AA. La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir, Tecnos, Madrid, 2002, pp. 420—423.

11. SILVA SÁNCHEZ, califica a la institución de la “regularización tributaria” como “modalidad hipercualificada de desistimiento”, en Sánchez—Ostiz Gutiérrez, La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, Aranzadi, Navarra, 2002, prólogo, p. 19.

12. Se trata del Acuerdo Plenario No. 2—2009/CJ—116.

del instituto de la "regularización tributaria". En buena cuenta, la virtualidad exoneratoria dependerá del carácter espontáneo de la regularización, el cual no puede predicarse en aquellos casos en los que el fraude ha sido ya detectado, sea por el Órgano Administrador del Tributo, sea por el Ministerio Público, por sí mismo o a través de la recepción de la noticia criminal por parte de terceros ajenos al Órgano Administrador del Tributo, incluidos los medios de comunicación social.

Respecto a la forma en que deberá realizarse la "regularización de la situación tributaria", para que corresponda otorgarle efectos extintivos de responsabilidad penal, el Acuerdo Plenario comentado exige al contribuyente el pago íntegro de la deuda tributaria (tributos, intereses y multas), de modo que el acogimiento a un sistema especial de fraccionamiento o de sinceramiento tributario no es suficiente para otorgar efectos eximentes de pena a la regularización. En este sentido, no sólo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que se pague íntegramente la deuda tributaria o se efectúe la devolución correspondiente. El sometimiento a un régimen de aplazamiento o de fraccionamiento de la deuda tributaria –previsto en el art. 36° del Código Tributario– impide apreciar efectos eximentes de pena a la regularización.

Por otro lado, se establece que –en tanto se trata de una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum*– sus efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito, abarcando asimismo tanto a las modalidades de defraudación tributaria, como a las irregularidades contables y a las falsedades instrumentales que se hubieran cometido para perpetrar el delito fiscal.

La interpretación restrictiva que el referido Acuerdo Plenario realiza, respecto de la aplicación del instituto de la "regularización tributaria", no enerva su naturaleza disfuncional, pues –en rigor– luego de la consumación no es posible hablar de desistimiento. Sin duda, la regularización tributaria como "causa legal de exención

de pena" no encuentra fundamento en el plano analítico del "merecimiento de pena", sino que exclusivamente se sustenta en consideraciones de eficiencia recaudatoria, pertenecientes al ámbito de la "necesidad de pena".

5. A modo de *excurso* de este apartado introductorio, se abordan cuestiones vinculadas a la estructura típica de los delitos tributarios y a la naturaleza pública de su persecución, tratadas en el Acuerdo Plenario No. 2—2009/CJ—116. Así, respecto a la configuración de los delitos tributarios comprendidos en la Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo No 813, se señala que estos tipos tienen naturaleza de delito especial propio, cuyo fundamento de punición reside en la infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento del gasto público. Como veremos *infra*, una de las consecuencias de concebir los tipos de defraudación tributaria como delitos especiales de infracción de deber es que sólo pueden ser considerados autores del delito el contribuyente y el responsable tributario, siendo que si la calidad de contribuyente o responsable recae en una persona jurídica, la condición de autor será atribuida a su representante legal autorizado, siempre que éste haya realizado algún acto material vinculado a la infracción, sea en comisión activa u omisiva (*vrg.* suscripción de la Declaración Jurada del IR en la que se haya omitido consignar ingresos o se haya consignado gastos inexistentes). Asimismo, aquellos sujetos que no ostente la condición de contribuyente, podrían ser responsabilizados a títulos de cómplices o instigadores en la medida en que se acredite que hayan contribuido dolosamente a la elusión fiscal, a través de aportes materialmente útiles al acto defraudatorio.

6. De otro lado, se señala en el Acuerdo Plenario comentado que los delitos tributarios tienen naturaleza patrimonial de carácter pública, en atención a la función social que cumple la tributación, añadiéndose que son delitos de resultado, pues su configuración exige la producción de un perjuicio, que se consuma desde el momento en que se deja de pagar –total o parcialmente– los tributos que establecen las leyes, o desde el momento en que se obtiene

o se disfruta de un beneficio tributario. Así, se impone a la Fiscalía el deber de probar la existencia del: (i) perjuicio patrimonial para el fisco; y, (ii) nexo causal entre la conducta del contribuyente y el perjuicio acaecido. Cobra de este modo importancia la prueba pericial—constituida por informes contables—financieros—, en aquellos casos en los que se discuta la (in) existencia del perjuicio patrimonial.

7. Al cifrarse la consumación del delito en el momento “en que se deja de pagar—total o parcialmente— los tributos, se tiene que: (i) si se trata de tributos que son liquidados por el Órgano Administrador del Tributo, la consumación ocurrirá cuando el contribuyente paga la deuda tributaria por la cantidad fijada erróneamente por la Administración, debido a la previa declaración fraudulenta de aquel; (ii) si se trata de una autoliquidación, el delito se consumará: a) en el caso de la modalidad omisiva, consistente en no presentar la autoliquidación, cuando venza el último plazo legal voluntario de ingreso establecido por la legislación tributaria o el de prórroga fijado por la Administración; b) en el caso de la modalidad activa, consistente en la presentación de una liquidación fraudulenta, cuando el sujeto la presente, sea que pague la suma reducida o no pague importe alguno, haciendo la precisión de que será posible el desistimiento espontáneo, incluso después de presentada la autoliquidación fraudulenta, hasta antes de que venza el plazo legal o las prórrogas fijadas por la propia Administración; c) en el caso de tributos con acto administrativo de liquidación—en los que el sujeto declara previamente, la administración liquida, y a

continuación se efectúa el pago—, cuando se paga luego de la liquidación errónea de la Administración (en los supuestos de declaración falsa), o cuando vence el plazo para ingresar el monto determinado en la liquidación hecha por la Administración (en el supuesto en que no se presenta declaración alguna).¹³

8. El Acuerdo Plenario comentado contiene también referencias al objeto material del delito tributario, constituido por la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión. La referencia a la “elusión” como elemento nuclear de la tipicidad objetiva del delito de defraudación tributaria, implica la verificación de un engaño, como medio comisivo idóneo para dejar de pagar—en todo o en parte— los tributos que establecen las leyes. Partiendo de la tipificación pergeñada por el legislador peruano, sólo califica como comportamiento *fraudulento* o *engañoso* típico del delito tributario, aquella maniobra ciertamente sofisticada e idónea para vencer las barreras de protección de la víctima, esto es, debe postularse la existencia de un ardid estructurado en forma tal que resulte apto para ocultar determinada situación fáctica a la Administración Tributaria, siendo por lo tanto penalmente atípicos aquellos comportamientos respecto de los cuales no pueda predicarse tal capacidad para generar opacidad.¹⁴ De este modo, el simple incumplimiento del pago de los tributos no configura delito de defraudación tributaria.

Y es que, partiendo del tenor literal del precepto normativo que tipifica el delito de defraudación

13. ABANTO VÁSQUEZ, *Derecho Penal Económico*, Parte Especial, Idemsa, Lima, 2000, pp. 433—438.

14. Nótese que a diferencia de otras legislaciones—como la española—, en el precepto normativo peruano se hace expresa referencia al engaño como medio comisivo del delito fiscal. Por ello, los monografistas españoles en materia de delitos fiscales, señalan que la exigencia del elemento “engaño” en la estructura típica del delito fiscal ha sido impuesta por la jurisprudencia. Así, Sánchez—Ostiz Guitérrez, “El elemento “fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”; en: Silva Sánchez (Dir.), *Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico—empresarial*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, pp. 91—125, anota: “Por lo que se refiere al tema que nos ocupa, hay que resaltar cómo desde su origen el delito se configura sobre la idea básica de defraudación, aunque sin mencionar expresamente el engaño. Sin embargo, la propia jurisprudencia viene exigiendo un específico elemento defraudatorio para que exista fraude tributario. El motivo, al que se alude de manera repetida, es que si no se exige un específico elemento de defraudación, mise en scène (en ocasiones “ánimo de defraudar”), se estaría dando de nuevo vida a la prisión por deudas” (pp. 111—112).

tributaria, se advierte la exigencia del elemento *engaño o fraude*, como medio comisivo especialmente idóneo para dejar de pagar los tributos que establecen las leyes. Conforme anota la doctrina especializada, *“de una primera lectura del tenor literal del tipo penal se puede concluir que el simple incumplimiento del pago de los tributos no configura delito de defraudación tributaria, pues resulta necesario que la falta de pago del tributo sea consecuencia de algún medio fraudulento empleado por el autor”*.¹⁵ Precisamente, al encontrarse configurado como un delito de medios determinados, el delito de fraude tributario se distingue de la mera infracción administrativa de carácter fiscal, en la exigencia de un engaño (*mise en scène*) preordenado a la defraudación, en relación de antecedente a consecuente, de medio a fin.

9. En el ámbito subjetivo de la tipicidad, el Acuerdo Plenario No. 2—009/CJ—116, destaca el carácter doloso del delito de defraudación tributaria, dejando sentado que se trata de un delito doloso, centrado en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del fiscal, cuya configuración adicionalmente requiere la presencia de un elemento subjetivo especial o de tendencia interna trascendente, consistente en el ánimo de lucro o de actuación en provecho propio o de un tercero. De este modo, para considerar configurado el dolo del autor, debe acreditarse que el contribuyente —al momento de realizar la conducta reprochada— era consciente que estaba ocultando ingresos, consignando pasivos inexistentes, solicitando beneficios tributarios sin encontrarse en el supuesto de hecho que permite gozar de los mismos. Para considerar configurado el dolo es suficiente que tal conocimiento se presente a nivel de sospecha (dolo eventual). La mención expresa al *dolo eventual*, realizada en el Acuerdo Plenario comentado, dificultará que los jueces penales aprecien supuestos de imprudencia (culpa/negligencia) o de *error de tipo*, allí donde el contribuyente alegue desconocimiento. De este modo, es probable que los casos de

error tipo vencible —que merezcan tratarse como imprudencia/culpa— se restrinjan a los supuestos en los que el contribuyente cuente con un informe legal o contable previo a la realización del comportamiento, que avale el procedimiento implementado. Sin embargo, la verificación de un comportamiento —comisivo u omisivo— doloso no es suficiente para considerar configurada la tipicidad subjetiva del delito de defraudación tributaria. Para ello se requiere que el contribuyente actúe con el ánimo especial de obtener un provecho propio o ajeno (móvil lucrativo). En este sentido, no se verificará la tipicidad subjetiva en aquellos casos en los que —aun cuando se produzca un perjuicio patrimonial al fisco— el comportamiento del contribuyente no resulte objetivamente idóneo para beneficiarse (vgr. cuando la declaración falsa —incluso dolosamente realizada— genera al contribuyente un impacto fiscal más gravoso o no le reporta ahorro alguno).

10. Finalmente, en lo que se refiere al Acuerdo Plenario 2—2009/CJ—116, se destaca una cuestión de orden procesal, en el sentido que la defraudación tributaria y sus modalidades típicas constituyen delitos de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria. Y es que desde que entró en vigencia a nivel nacional la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del código procesal penal, se generó incertidumbre respecto a si el carácter semi—público de los delitos tributarios —contemplado en el artículo 7° del Decreto Legislativo No. 813— se mantenía vigente o no. Según el modelo de acción semi—pública previsto en el Decreto Legislativo No. 813, la acción penal por delito tributario únicamente podía ser promovida a instancia del Órgano Administrador del Tributo, y no *ex officio* por parte del Ministerio Público. Una vez formulada la denuncia penal por parte de la Administración Tributaria, según criterios de discrecionalidad, la Fiscalía quedaba facultada para iniciar la investigación penal. Sin tal

15. GARCÍA CAVERO, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, Grijley, Lima, 2007, pág. 616.

denuncia, el Ministerio Público no estaba autorizado a iniciar actos de investigación. Ahora bien, una vez presentada la denuncia por parte del Órgano Administrador del Tributo, ésta perdía la posibilidad de desistirse de la misma. El Acuerdo Plenario comentado establece que —a partir de la entrada en vigencia de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del código procesal penal (01.07.2006)— la acción penal por delito tributario es de carácter público, recayendo exclusivamente en el Ministerio Público la potestad de iniciar o no una investigación penal, sea de oficio, sea por denuncia del Órgano Administrador del Tributo, sea por denuncia privada de un tercero.

11. Hasta donde alcanzó, los problemas de legitimidad que afectan al derecho penal tributario vigente no son insalvables, por lo que —a mi juicio— no debe optarse por su absoluta despenalización. Antes bien, el proceso de “des—administrativización” que urge emprender en materia penal—tributaria no debería prescindir del importante efecto simbólico comunicativo de la pena¹⁶, pero éste debería reservarse a aquellas defraudaciones que comporten una significativa lesividad u ofensividad a intereses concretos¹⁷. La materia de prohibición expresada en los injustos tributarios, debería reservarse para: (i) supuestos de utilización de personas interpuestas con especial gravedad del importe defraudado; (ii) supuestos de existencia de estructuras organizativas expresamente di-

señadas para defraudar al fisco; (iii) supuestos de elaboración de tramas de personas jurídicas y naturales, cuya finalidad esencial sea ocultar o encubrir el pago de obligaciones tributarias; (iv) prácticas que impliquen falsedades contables; (v) utilización de redes de negocios ficticios, etc.¹⁸ La gravedad cualificada de estos supuestos justificaría su permanencia en el núcleo del derecho penal, sin posibilidad de otorgar efectos eximentes de pena a la *regularización tributaria*.

II. LA AUTORÍA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

2.1. ¿Delito común o delito especial?

1. El contenido de los injustos tributarios previstos en el Decreto Legislativo Nº 813 está dado por el *incumplimiento de una obligación* que dimana de una relación o vinculación con la Administración Financiera. A partir de esta exigencia típica, subyacente en todas las modalidades de delito fiscal, debe abordarse el problema del sujeto activo en los delitos tributarios. Por lo demás, el carácter fraudulento que ha de revestir el incumplimiento de dicha obligación¹⁹ constituye una exigencia típica vinculada a la lesividad de la conducta, que —*prima facie*— no ofrece criterios para la delimitación de la órbita de potenciales autores.

La *obligación*, cuyo incumplimiento fraudulento —a excepción del delito contable— configura

16. Con la expresión “efecto simbólico comunicativo de la pena” se destaca la fuerza estigmatizadora de las sanciones impuestas por una instancia judicial penal, frente a las sanciones decretadas por órganos administrativos. Socialmente no es lo mismo ser un “infractor tributario” que un “delincuente tributario”. En el ámbito empresarial este efecto simbólico—comunicativo de la pena adquiere relevancia en función a la valor que se le otorga al “prestigio comercial” en el tráfico jurídico. Para una descripción de esta característica de las sanciones penales, vid. Silva Sánchez, *La expansión...*, cit., pp. 149 y ss.

17. Según SCHÜNEMANN, “*La relación entre ontologismo y normativismo en la dogmática jurídico—penal*”, en: VV.AA., *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho penal y en la criminología*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2001, pág. 651. “*Toda la parte general del Derecho penal puede ser desarrollada desde dos principios básicos que determinan el hecho punible: el principio de la dañosidad (lesividad) y el principio de culpabilidad*”, cursivas añadidas.

18. Vid. in extenso, SÁNCHEZ OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002, *pássim*, y especialmente pp. 181 y ss.

19. A excepción del denominado delito contable—tributario, cuya configuración no exige fraude alguno. Sobre este tema, vid. SÁNCHEZ—OSTIZ Gutiérrez, *El delito contable tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

el injusto típico puede estar referida: (i) al pago de los tributos que establecen las leyes (artículos 1º y 3º del Decreto Legislativo No. 813), (ii) a la entrega, en un plazo determinado, de los montos captados por los agentes de retención y de percepción de tributos [artículo 2º.b) del Decreto Legislativo No. 813]; (iii) al cumplimiento de deberes de veracidad cuya infracción comporte la obtención de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios [artículo 4º.1) del Decreto Legislativo No. 813], (iv) al cumplimiento de deberes de veracidad vinculados a la solvencia patrimonial del obligado, cuya infracción imposibilite el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización [artículo 4º.2) del Decreto Legislativo No. 813]; y, (v) al cumplimiento de deberes de veracidad contable, que incluye la exigencia de llevar libros y registros contables; de anotar actos, operaciones e ingresos; y, de conservar la documentación contable y exhibirla ante la Administración Tributaria (artículo 5º del Decreto Legislativo No. 813).

2. Al estar configurados estructuralmente como leyes penales en blanco, la interpretación de los delitos fiscales como delitos comunes o delitos especiales sólo puede ser efectuada a partir del

análisis de la naturaleza y alcance de la obligación tributaria, y no exclusivamente desde el derecho penal. Como es sabido, la distinción entre delitos comunes y delitos especiales obedece a consideraciones meramente formales vinculadas a la finalidad comunicativa de las normas penales. Así, aquellos tipos penales que no restringen la órbita del sujeto activo son denominados delitos comunes [vgr. la estafa (artículo 196º del Código Penal)], y aquellos otros que limitan el universo de potenciales autores a personas que tienen un dominio sobre determinados ámbitos, por encontrarse en una posición especial de vulnerabilidad del objeto de protección, son denominados *delitos especiales* [vgr. la administración desleal (artículo 198º del Código Penal), la concentración crediticia (artículo 244º del Código Penal)].

Pues bien, la doctrina penal considera de forma mayoritaria, aunque lejos de la unanimidad, que los delitos tributarios deben ser interpretados como delitos especiales.²⁰ Ciertamente se trata de un tema opinable²¹, respecto del cual no es posible adoptar una posición definitiva sin adentrarnos en la naturaleza y alcance de la "obligación tributaria" cuyo incumplimiento dota de contenido al injusto penal. No es posible determinar el ámbito de sujetos obligados, sin antes dilucidar de qué obligación estamos hablando. Veámoslo brevemente.

20. Sin ser exhaustivo en la relación de autores, defienden esta tesis, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho penal económico*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, pp. 243—245; Boix Reig/Mira Benavent, en: Vives Antón (coord.), *Comentarios al CP95*, Valencia, 1996, p. 1498; Morales Prats, en: Quintero Olivares (dir.), *Comentarios al nuevo código penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 1368; Choclán Montalvo, "Problemas actuales del delito fiscal", en: VV.AA., *Derecho penal económico*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, pp. 29—31; Muñoz Conde, *Derecho penal. Parte especial*, 11ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 895; Queralt Jiménez, *Derecho penal español. Parte especial*, Barcelona, 1996, p. 628; Suárez González, en: Rodríguez Mourullo/Jorge Barreiro (dirs.), *Comentarios al Código penal*, Madrid, 1997, p. 872; entre otros muchos. Por el contrario, y también sin ser exhaustivo en la relación, defienden la tesis de los delitos fiscales como delitos comunes, Córdoba Roda, "El nuevo delito fiscal", *Revista Jurídica de Cataluña*, 1985, p. 939; Iglesias Pujol, *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Barcelona, 1982, p. 258; Muñoz Baños, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1996, p. 357; Rodríguez Mourullo, *Comentarios a la legislación penal*, t. II, p. 289; entre otros.
21. En este sentido, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal...*, cit., pág. 194, para quien "ambas afirmaciones (refiriéndose a las posiciones que interpretan a los ilícitos penales tributarios como delitos comunes y a las que los consideran delitos especiales) son parcialmente ciertas, pues se trata formalmente de un delito especial y, además, las condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda justifican, en determinadas circunstancias, la aplicación del artículo 305º del código penal a título de autor (refiriéndose al tipo penal español de defraudación tributaria)", texto entre corchetes fuera del original.

3. La doctrina del derecho tributario distingue, de entrada, entre obligación tributaria principal y obligaciones tributarias accesorias. Es principal "la obligación de dar una suma de dinero, establecida por la Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público, para sostener sus gastos".²² De este modo, aparecen como rasgos distintivos de esta obligación su carácter *ex lege*, de derecho Público, su finalidad de sostenimiento del gasto público, y su objeto consistente en una suma de dinero. No se trata pues de una obligación asimilable a las categorías de las obligaciones de derecho privado, sino que más bien se trata de un género más amplio. Ahora bien, a efectos de asegurar el cumplimiento de una potencial obligación principal, las normas tributarias también pueden crear obligaciones accesorias, que bien pueden tener carácter pecuniario –vgr., obligación de pagar intereses por demora–, o contenido no pecuniario –vgr., obligación de llevar y presentar libros y registros contables–. Inclusive, ambas clases de obligaciones accesorias pueden imponerse independientemente de la existencia de una obligación principal –vgr. la obligación de presentar determinada declaración, y de pagar una multa por no haberlo hecho, pueden existir aunque no exista obligación de pagar el tributo al que se refiere la declaración–.

Esencialmente, la obligación tributaria principal se diferencia de las obligaciones accesorias por su finalidad. Estas últimas se imponen para asegurar, garantizar y controlar el cumplimiento de la obligación principal, cuya finalidad específica (me refiero ahora a la obligación principal) es procurar un ingreso al Estado. Precisamente, las funciones de aseguramiento y control, propias de las obligaciones accesorias, justifican su imposición en casos en los que no existe una concreta obligación principal.²³

Sobre la base de esta distinción, se advertirá que la denominación "*obligados tributarios*", usada para designar a quienes deben realizar prestaciones a favor de la Administración Financiera o deben soportar el ejercicio de determinada potestad atribuida a ésta, resulta demasiado genérica y de escasa utilidad. Es preferible mantener la diferencia entre obligaciones principales y accesorias al momento de circunscribir el universo de obligados. Así, el concepto de obligado tributario principal debe ser asimilado al de "*contribuyente*", en tanto soporta el deber originario de cumplir con la prestación tributaria. Nuestro derecho positivo define en estos mismos términos al contribuyente, como "aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria (hecho imponible)".²⁴

Empero, a fines de facilitar y asegurar el efectivo cumplimiento de la prestación tributaria a cargo del contribuyente, el derecho tributario prevé diversas técnicas para imponer el cumplimiento de tal prestación a sujetos distintos del concreto *contribuyente*. En la doctrina tributaria se reconocen fundamentalmente tres técnicas de atribución del cumplimiento de la prestación a terceros,²⁵ a saber, i) El supuesto del denominado "*recaudador sin título*" se configura cuando el Estado obliga a determinadas empresas a recaudar los tributos que se devengan con la realización de las operaciones comerciales que efectúan con sus clientes. En este supuesto, la empresa no ocupa el *status* de sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que recauda el tributo en nombre y por cuenta del Estado; ii) En el supuesto del denominado "*contribuyente con derecho a repercusión*", la persona que realiza el hecho imponible sigue ostentando la calidad de contribuyente, pero el tributo grava efectivamente a otras personas, obligando al contribuyente a repercutir el impuesto sobre sus clientes. Aquí, al

22. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 20ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, pág. 356.

23. *Ibid.*, pp. 349–351.

24. Artículo 8º del código tributario, texto entre corchetes fuera del original.

25. Para una explicación detallada, vid. FERREIRO LAPATZA, *op. cit.*, pp. 383 y ss.

igual que en el caso anterior, el cliente repercutido con el tributo no pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo de la obligación tributaria; y, iii) A través de la técnica de la "sustitución", se impone a un tercero —en principio no contribuyente— la obligación de cumplir con las prestaciones formales y materiales de la obligación tributaria. Este es el caso de los sujetos que deben detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el tributo correspondiente a fin de ingresarlo a la Órgano Administrador del Tributo, tal como sucede en el caso de los empleadores respecto a los tributos de la seguridad social. En estos supuestos se produce una subrogación en la relación obligacional, de suerte que el sustituto ocupa la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, reemplazando al *contribuyente* a todos los efectos ante la Administración Financiera.

Conforme a este esquema de vínculos y relaciones jurídicas entre los distintos intervinientes en la gestión y aplicación de un tributo, el status de sujeto pasivo de la obligación tributaria principal es ocupado principalmente por contribuyentes y sustitutos, pues a ellos se les atribuye el cumplimiento de la prestación tributaria como propia. Empero, con la finalidad de asegurar el efectivo pago del tributo, el ordenamiento jurídico también impone a otros sujetos la obligación de cumplir la prestación a cargo del contribuyente, a quienes nuestro derecho positivo denominada "responsables" (artículo 8º del código tributario), y precisamente son definidos como aquellos que, sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos.

Teniendo en cuenta que nuestra legislación no utiliza la expresión *sustituto*, y que éste vía subrogación está obligado a cumplir una prestación propia, considero que a efectos penales puede comprenderse en la categoría de contribuyente. De este modo, contribuyentes y responsables son las dos categorías de sujetos pasivos de la relación jurídico—tributaria principal. A su vez, ambas categorías son designadas en nuestro ordenamiento con la expresión "*deudores tri-*

butarios" (artículo 7º del Código Tributario), y dentro de la cual debe comprenderse también a los agentes de retención o percepción (artículo 10º del Código Tributario).

Siguiendo este análisis, debe entenderse que las modalidades defraudatorias previstas en la Ley penal tributaria (artículos 1º al 4º del Decreto Legislativo No. 813) —cuyo núcleo viene configurado por el incumplimiento fraudulento del pago de tributos, sea en provecho propio o ajeno, u obtención indebida de beneficios fiscales— únicamente pueden ser imputadas a título de autoría a quienes posean la categoría de deudores tributarios. Por su parte, la autoría del delito contable—tributario (artículo 5º) sólo podrá ser imputada respecto de quien soporta una específica obligación tributaria accesorio, a saber, la de llevar libros y registros contables.

La interpretación que entonces se impone es la de considerar a los ilícitos penales tributarios como *delitos especiales*, pues la categoría de deudor tributario es condición para la tipicidad de las modalidades defraudatorias, y la de *obligado especial accesorio* es presupuesto para la tipicidad del delito contable. Si bien el acceso al *status* especial de *deudor tributario* no ofrece grandes dificultades, sino que en principio puede recaer sobre personas naturales, jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, o inclusive no domiciliados en el país (norma XI del Título Preliminar del Código Tributario), ello no debe ser determinante para interpretar éstos ilícitos en clave de *delitos comunes*.

Como última salvedad de este epígrafe, debe aclararse que la mera condición de responsable solidario (artículos 16º a 19º del Código Tributario) no fundamenta la imputación por autoría de delitos tributarios, pues dicha categoría del derecho administrativo responde a criterios cumulativos, que no pueden trasladarse automáticamente al derecho penal.²⁶

26. Ello es destacado por GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal...*, cit., pág. 194 (nota 142).

2. "Actuar en lugar de otro" y "levantamiento del velo".

1. Los delitos tributarios, formalmente estructurados como delitos especiales propios, presentan problemas para la imputación de responsabilidad cuando la condición de *deudor tributario* concurre en la empresa y no en una persona física determinada, en tanto que nuestro derecho positivo no admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas.²⁷ De cara a la aplicación de la fórmula del "actuar en lugar de otro" y de la doctrina del "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica, deben distinguirse los supuestos en los que el hecho imponible ha sido efectivamente realizado por la empresa, de modo que en ella recae materialmente la condición de deudor tributario y en cuyo caso será de aplicación el artículo 27º del Código Penal, de aquellos supuestos en los que dicho status es materialmente ocupado por una persona física que actúa a través de una empresa a la que utiliza como fachada, y en cuyo caso una parte de la doctrina y jurisprudencia española opta por aplicar la técnica del "levantamiento del velo".

2. Según se ha adelantado, el código penal prevé una disposición específica para solventar los problemas de imputación derivados de la criminalidad empresarial.²⁸ Me refiero a la fórmula del "actuar en lugar de otro" que permite imputar responsabilidad penal a las personas físicas por los delitos especiales cometidos en el marco de la actividad empresarial. Así, en los casos en que la condición especial de autoría –ser deudor tributario– recaiga materialmente en una empresa, la responsabilidad penal debe ser atribuida "a quien actúa como órgano de

representación autorizado" de la persona jurídica o "*como socio representante autorizado*" de una sociedad, siempre que dicho sujeto realice el tipo penal correspondiente.

En propiedad, cuando la comisión del delito fiscal responde a una co—organización defectuosa del institucionalmente obligado (*contribuyente*) y otros sujetos ajenos a dicho deber, la aplicación del "actuar en lugar de otro" convierte al *extraneus* (representante autorizado de la empresa o socio representante autorizado) en *intraneus* del tipo penal, en tanto que la designación o nombramiento de un sujeto como "*representante autorizado*" o "*socio autorizado*" implica la asunción de la posición especial del destinatario formal (autor potencial) de la norma.²⁹

3. La rigidez de la fórmula peruana del "actuar en lugar de otro" deja de lado a las personas físicas que materialmente han realizado la defraudación, pero que formalmente se encuentran distanciadas de la empresa, sea porque actúen a través de testaferros, de fiduciarios tenedores de acciones, o de *holdings*. En este sentido, su aplicación resulta inoperante frente a los mecanismos jurídicos de distanciamiento formal a los que frecuentemente recurren quienes ostentan la dirección material –real– de una empresa.

De cara a superar la laguna de punibilidad que se presenta en los casos de distanciamiento formal, sería deseable una futura flexibilización del artículo 27º del Código Penal, que incluya como destinatario de la imputación en caso de criminalidad económica especial también al "*administrador de hecho*" de la empresa.³⁰

27. Sobre los modelos de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, vid. Silva Sánchez, "La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129º del Código penal", en: VV.AA., *Derecho penal económico*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, pp. 321—328. En Perú, este trabajo está publicado en: García Caveró (Coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, ARA, Lima, 2002, pp. 143—212.

28. Sobre las diferencias entre los conceptos de "criminalidad desde la empresa" y "criminalidad dentro de la empresa", vid. GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad...*, cit., pp. 61—76.

29. Sobre el fundamento dogmático del actuar en lugar de otro a partir de una distinción entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber, vid. GARCÍA CAVERO, "La discusión doctrinal...", cit., pp. 378—387.

30. Sobre los alcances y capacidad de rendimiento de la categoría del "administrador de hecho" de la empresa en Derecho penal, fundamental: García Caveró, *La responsabilidad...*, cit., pp. 79 y ss.

En el ámbito de los delitos especiales, la figura del "administrador de hecho" permite imputar responsabilidad a los auténticos gestores materiales de la empresa, mientras que la referencia al *órgano de representación autorizado* o *socio representante autorizado* acogida en el precepto peruano vigente únicamente permite llegar a los administradores formales de la persona jurídica.

4. Por su propio ámbito de operatividad, la fórmula del "actuar en lugar de otro" no es aplicable cuando en la comisión del delito de defraudación tributaria se hayan utilizado formas de abuso de la personalidad jurídica, esto es, empresas *fachada* o *pantalla*, puesto que en estos supuestos la persona física no actúa en *lugar de la empresa*, sino que es la empresa la que *actúa en lugar de la persona física*. Antes de que se incluyera la categoría del "administrador de hecho" en el código penal español de 1995, los Tribunales aplicaron en estos casos la técnica del "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica. Esta técnica tiene origen en el recurso al *disregard of legal entity* del derecho anglosajón, denominado también *veil lifting* o *veil piercing*, en cuya virtud los órganos judiciales desprecian las relaciones jurídicas societarias formales e indagan la realidad personal subyacente a ellas, especialmente en el campo civil, tributario, internacional, mercantil, laboral y penal.³¹

En Derecho Penal Tributario, la virtualidad de esta fórmula radica en posibilitar la imputación de responsabilidad penal a quien materialmente ha realizado el hecho imponible (contribuyente) u ostenta la calidad de agente retenedor, aunque formalmente dicho *status*

le corresponda a una empresa que sirve de cobertura. Empero, la utilización de la técnica del "levantamiento del velo" en derecho penal afronta cuestionamientos desde la vigencia del principio de legalidad. Especialmente, si se sostiene una perspectiva estrictamente formal en el análisis de los conceptos jurídicos, podría considerarse la aplicación judicial de dicha fórmula de imputación como una analogía *in malam partem*³². En todo caso, la inclusión en el artículo 27º del Código Penal de la figura del "administrador de hecho", concebida en términos amplios, permitiría imputar directamente a quien materialmente genere el hecho imponible, sin necesidad de recurrir al expediente del "levantamiento del velo".³³

5. Hasta aquí se ha visto que únicamente pueden ser *autores* de los delitos de defraudación fiscal aquellos sujetos que ostenten la calidad de *deudores tributarios*, y cuando dicho *status* jurídico recaiga materialmente en una empresa se imputará la autoría del hecho a quienes se desempeñen como órgano de representación autorizado de la persona jurídica o como socio representante autorizado de la sociedad. Excepcionalmente, en los supuestos de abuso de personalidad jurídica podría recurrirse a la técnica del "levantamiento del velo" para imputar la autoría a quienes materialmente hayan realizado el hecho imponible u ocupen la calidad de agente retenedor.

Veamos ahora bajo que requisitos puede imputarse responsabilidad penal a aquellos sujetos que no detentan la calidad de *deudores tributarios*, pero que intervienen en defraudaciones a la Hacienda Pública.

31. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, *Levantamiento del velo y delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 20 de mayo de 1996)*, en: *Actualidad Jurídica Aranzadi* N° 264, pág. 1.

32. Para una explicación sobre los alcances y rendimiento de la doctrina del "levantamiento del velo" en Derecho penal, vid. SILVA SÁNCHEZ, *Ingeniería financiera y Derecho penal*, en: VV.AA., *Fenómenos delictivos complejos*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pp. 170—175. En dicho trabajo se pone de relieve la dificultad de determinar una situación límite de absoluta instrumentalización de la personalidad jurídica, indicando que en el Derecho privado esta técnica se aplica como un recurso extremo, vid. pág. 175 (nota 10).

33. Vid., así, SILVA SÁNCHEZ, *La autoría en estructuras organizadas (en empresas, poderes públicos, organismos). Sobre la base de casos de jurisprudencia*, en: Silva Sánchez/Suárez González, *La dogmática penal frente a la criminalidad en la administración pública, y otros problemas actuales del Derecho penal*, Grijley, Lima, 2001, pág. 55.

III. LA PARTICIPACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. La participación punible del *extraneus* – sujeto que carece de determinada cualidad requerida para ser autor de un tipo penal– en delitos especiales propios es aceptada de modo mayoritario en la doctrina.³⁴ Y ello es posible, porque el partícipe no infringe directamente la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo especial. En el ordenamiento peruano, dichas reglas se encuentran previstas en los artículos 24º (instigación) y 25º (complicidad) del Código Penal.

En esta línea, el Tribunal Supremo español ha destacado que “cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune”.³⁵ Así, si se considera que el fundamento de la responsabilidad del partícipe se deriva

del injusto del autor, resulta obvio que la antijuricidad del hecho del autor también es resultado de la conducta del partícipe, que en forma mediata ataca al mismo bien jurídico. Si por el contrario, como creo que es correcto, se considera que el fundamento de la punibilidad del partícipe está en la realización del hecho como propio³⁶, es evidente que con su aporte el partícipe contribuye a la producción del hecho antijurídico, que también le pertenece sea como instigador o como cómplice.

Por lo demás, el artículo 26º del Código Penal no resulta aplicable para los casos de participación de sujetos *extranei* en delitos especiales, pues dicho precepto únicamente prevé la incomunicabilidad de las circunstancias que *afectan*, esto es, *agravan* o *atenúan*, la responsabilidad penal, mas no de aquellos elementos que *fundamentan* la punibilidad. En definitiva, pues, debe concluirse que el ordenamiento peruano admite la participación de sujetos *extranei* en delitos tributarios.³⁷

34. Vid. Por todos, JESCHECK/WEIGEND, *Tratado de Derecho penal. Parte general*, 5ª ed., trad. M. Olmedo Cardenete, Comares, Granada, 2002, pp. 705—711.

35. La accesoriedad de la participación no debe entenderse en clave de dependencia absoluta al delito del autor, puesto que el injusto del partícipe no tiene un fundamento derivado del injusto del autor, en el sentido de que la participación toma prestada su punibilidad del hecho principal o que se hace responsable al partícipe transfiriéndole la responsabilidad del autor. Definitivamente, “nadie puede ser hecho responsable del injusto de otro”, vid. Peñaranda Ramos, *La participación en el delito y el principio de accesoriedad*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 336. Que el desvalor del hecho del partícipe sólo pueda ser explicado en relación con el comportamiento del resto de intervinientes, no debe llevar a concluir que su responsabilidad penal se fundamenta en un hecho ajeno. Una visión global del suceso, concebido como hecho único, permite advertir que el hecho también le pertenece al partícipe, aunque en una medida cuantitativa inferior que al autor.

36. Admitiendo la participación punible de sujetos *extranei* en delitos tributarios, vid. las interesantes reflexiones de SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 53—78, quien arriba a la mencionada conclusión a partir de la consideración del delito fiscal en clave de delito especial de infracción de deber con elementos de dominio, señalando que: “Pues bien, a mi juicio es cierto que la infracción de deberes tributarios por parte de aquellos sobre quienes éstos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero, sin embargo, no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito. En efecto, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que concurren tanto la dimensión de posición como la dimensión de infracción de deber. El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa tributaria). Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda pública constituya por sí misma el tipo. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones” (p. 71).

37. Admitiendo la participación punible de sujetos *extranei* en delitos tributarios, vid. las interesantes reflexiones de

En este sentido se pronuncia el Acuerdo Plenario No.2—2011/CJ—116, al señalar que:

“ 11°. Este tipo de delitos (*scil.* Delitos especiales de infracción de deber) restringe el círculo de autores —como se anotó—, pero se admite la participación del “extraneus” que no ostenta esa obligación especial, como participe: inductor o cómplice. Para fundamentar esta perspectiva —en torno a la accesoriedad de la participación— en la jurisprudencia nacional actual se considera dominante y homogénea la tesis de la unidad de título de imputación para resolver la situación del “extraneus”. Esta posición, sostiene lo siguiente: A. Un mismo hecho no puede ser reputado bajo dos tipos penales diferentes. B. El extraneus puede participar en delitos funcionariales y responderá por el injusto realizado por un autor que infringe el deber especial. Por tanto, la participación del extraneus no constituye una categoría autónoma de co—ejecución del hecho punible, sino que es dependiente del hecho principal. Esto es, no posee autonomía y configuración delictiva propia a pesar de que aquél toma parte en la realización de la conducta punible. 12°. Desde esta posición subsidiaria, serán partícipes los que sin infringir el deber, formen parte del hecho referido a la acción del infractor del deber —el hecho punible está unido esencialmente al autor y constituye una imputación única—. Esta posición guarda absoluta concordancia con el artículo 26° del Código Penal que

regula las reglas de la incomunicabilidad de las circunstancias de participación y señala lo siguiente: “Las circunstancias y cualidades que afectan la responsabilidad de algunos de los autores y partícipes no modifican las de los otros autores o partícipes del mismo hecho punible”. Esta fórmula ratifica la opción dogmática y jurisprudencial que sostiene la imposibilidad de la punibilidad del extraneus como autor de un delito de infracción de deber. Lo expuesto significa, además, que el participe sólo merece ser sancionado si existe un hecho antijurídico por parte del autor”.

2. Según lo ya dicho en torno al artículo 27° del Código Penal, en los casos en que el status de deudor tributario lo ostente materialmente una empresa, su representante autorizado adquirirá la condición de *intraeus* del tipo penal tributario, de modo que únicamente a él podrá atribuírsele responsabilidad penal a título de autor. En definitiva, a través de su nombramiento o designación formal opera la transferencia del deber de organizar la actividad empresarial de forma que no se produzcan defraudaciones tributarias, deber que originariamente integraba el haz de deberes institucionales de la empresa contribuyente. Dicho con otras palabras, el órgano administrador autorizado de una empresa es *garante* del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. Sin embargo, en la actividad empresarial los administradores no actúan solos, sino que frecuentemente delegan competencias en otros órganos o miembros de la empresa, e

SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 53—78, quien arriba a la mencionada conclusión a partir de la consideración del delito fiscal en calve de delito especial de infracción de deber con elementos de dominio, señalando que: “Pues bien, a mi juicio es cierto que la infracción de deberes tributarios por parte de aquellos sobre quienes éstos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero, sin embargo, no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito. En efecto, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que concurren tanto la dimensión de posición como la dimensión de infracción de deber. El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa tributaria). Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda pública constituya por sí misma el tipo. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones” (p. 71).

incluso en otras empresas via las distintas formas de contratación existentes.³⁸ Los actos de delegación de competencias o funciones en el ámbito empresarial conllevan una transferencia de responsabilidad, en tanto que el delegado asume una nueva posición de garantía. Por su parte, el delegante mantiene una posición de responsabilidad residual, que incluye la competencia de selección del delegado, la de vigilancia y supervisión de su actuación, la de información y formación, la de dotación de medios económicos y materiales, la de organización y coordinación de la actuación armónica de los delegados, entre otras.³⁹

3. Así, las competencias o funciones que se delegan en virtud del Estatuto de la empresa o de la suscripción de un contrato laboral o de locación de servicios, pueden convertir a los delegados (personal de los departamentos de contabilidad, finanzas, legal, o auditores, sean internos o externos, etc.) en garantes del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dentro los términos que se configure su competencia. No obstante, en caso de defraudaciones tributarias, la infracción de estas competencias delegadas sólo puede dar lugar a una atribución a título de partícipes, sea como instigadores o cómplices, pues —al tratarse de un delito especial— la competencia principal de evitación de incumplimiento de obligaciones fiscales la retiene el representante autorizado de la persona jurídica.

Conviene precisar, que el representante no responde por el mero hecho de serlo, sino en tanto pueda imputársele la autoría de

las maniobras fraudulentas que exige la defraudación tributaria, lo cual frecuentemente podrá verificarse teniendo en cuenta su calidad de garante. Efectivamente, la autoría del hecho antijurídico también puede serle imputada al administrador legal a título de comisión por omisión, en tanto no impida que algún *extraneus* realice los actos materiales de la defraudación. Es decir, que la atribución de la autoría del injusto no exige una comisión de propia mano.

4. Por otro lado, la atribución del injusto al *extraneus* deberá aceptarse excepcionalmente, en aquellos casos en que haya reorganizado o adaptado su comportamiento en función al hecho delictivo, mas no cuando su comportamiento se encuadre en los límites del *rol* que desempeña, aunque tenga conocimiento que su aporte será esencial para la comisión del delito. Así, el asistente del departamento de contabilidad no responde penalmente si —por indicaciones del contador— realiza anotaciones falsas en las cuentas de la empresa, pues la verificación de la veracidad de dicha información está fuera de su *competencia*. Y permanecerá impune aunque las anotaciones las haya realizado con cabal conocimiento de su falsedad y de su posterior utilización en una defraudación tributaria. Conviene aclarar, que esta falta de atribución de la responsabilidad penal no se fundamenta en una causa de exculpación (*vgr.* obediencia debida, artículo 20º.8 del código penal), sino que se trata de un hecho atípico por ausencia de imputación objetiva de dicha conducta, específicamente al operar la *prohibición de regreso*.

38. SILVA SÁNCHEZ, *Autoría delictiva...* cit., pp. 15—16, destaca que el fenómeno de delegación de competencias constituye uno de los signos más distintivos de las organizaciones empresariales modernas.

39. *ibid.*, pp. 16—19.