

El bien jurídico en los delitos tributarios y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y de almacenamiento no declarado



DANIEL YACOLCA ESTARES

Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
Director general de la Academia Internacional de Derecho tributario.
Máster en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona.
Master en Derecho Empresarial de la Universidad de Lima.
Catedrático de la Universidad San Martín de Porres.
Doctor en Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Teorías sobre el origen de los bienes jurídicos:
 1. Concepciones inmanente y trascendente;
 2. Teorías constitucionalistas estricta y amplia:
 - 2.1. La teoría constitucionalista estricta;
 - 2.2. La teoría constitucionalista amplia.
- III. Características de los bienes jurídicos.
- IV. Teoría sobre el bien jurídico protegido en los delitos tributarios.
- V. Importancia de incorporar nuevos delitos tributarios de peligro para proteger el bien jurídico "Hacienda Pública".
- VI. Los delitos tributarios en la ley Penal Tributaria.
- VII. Delito Tributario de lesión: El delito de defraudación Tributaria:
 1. El bien jurídico;
 2. Descripción del tipo Penal.
- VIII. Delitos Tributarios de peligro: El Delito contable, los delitos de información falsa, facturas falsas y el delito de almacenamiento de bienes no declarados:
 1. El bien jurídico;
 2. Descripción del tipo penal del delito contable tributario;
 3. Descripción del tipo penal de delito tributario de información falsa;
 4. Descripción del tipo penal del delito tributario de almacenamiento no declarado de bienes;

5. Descripción del tipo penal del delito tributario de facturas falsas;
 6. Descripción de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito, que abarcan el nuevo delito tributario de "información falsa" y de "facturas falsas":
 - 6.1. Comprobantes de pago;
 - 6.2. Guía de remisión;
 - 6.3. Notas de crédito;
 - 6.4. Notas de débito.
- IX. Los concursos entre delitos tributarios y con el delito contra la fe pública:
1. Concurso entre el delito de defraudación tributaria y el delito contable;
 2. Concurso entre el delito de defraudación tributaria y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y almacenamiento de bienes no declarados;
 3. Concurso entre el delito contable y el delito contra la fe pública;
 4. Concurso entre el nuevo delito de facturas falsas y el delito contra la fe pública;
 5. Concurso entre el delito contable y los delitos de información, facturas falsas y almacenamiento de bienes no declarados.

I. INTRODUCCIÓN

En el presente artículo tenemos como objetivo tratar sobre el bien jurídico de los delitos tributarios: Defraudación Tributaria, Delito Contable y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y de almacenamiento no declarado. Para ello, partimos de, las teorías originarias de los bienes jurídicos, hasta llegar a describir sus características en el ámbito tributario. Por supuesto, culminamos con un análisis de la importancia de criminalizar conductas antisociales como delitos tributarios y sobre los concursos de delitos, tomando en cuenta la Ley Penal Tributaria peruana y su última modificación, mediante Decreto Legislativo N° 1114, de julio de 2012.

II. TEORÍAS SOBRE EL ORIGEN DE LOS BIENES JURÍDICOS

La doctrina en su conjunto está de acuerdo que el derecho penal sea el encargado de velar en última ratio por la protección de los bienes jurídicos valiosos de la sociedad, por ello desarrollaremos a continuación las concepciones y teorías más conocidas:

1. Concepciones inmanente y trascendente.

La concepción inmanente al sistema entiende que los bienes jurídicos son creaciones del derecho penal, dentro de ciertos límites que el legislador señale. Otra concepción denominada trascendente¹, menciona que el bien jurídico se encuentra fuera del sistema, abierto a un análisis crítico, a raíz de una relación de la antijuridicidad material o bien jurídico con la política criminal.²

En tal virtud, se puede preciar que la concepción denominada trascendente, es la que resulta dominante hoy en día, dado que los bienes jurídicos surgen de intereses asentados en la realidad y que no es creación del derecho penal. El derecho penal solo lo tutela. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida humana, pero la protección del derecho eleva el interés a bien jurídico³. Primero se basó en bienes jurídicos individuales como la vida, la salud, el trabajo, entre otros. Luego, sufrió el cambio abrupto que generó la presencia de bienes colectivos o macro sociales o supraindividuales. De esa forma se completó la configuración de la coexistencia de bienes jurídicos individuales y macro sociales o supraindividuales.

2. Teorías constitucionalistas estricta y amplia.

Luego de estas concepciones inmanente y trascendente, se necesitó amparar al bien jurídico dentro de un marco normativo. Nace por ello, la protección constitucional (la constitución como norma) y, por supuesto, de la ley penal. Las teorías constitucionalistas son las más conocidas, dado que explican la protección de los bienes jurídicos en el ámbito constitucional en rango normativo, desde el derecho positivo, las cuales se pueden entender desde las siguientes perspectivas:

2.1 La teoría constitucionalista escrita.

Son aquellas que mencionan que la ley penal debe considerar solo aquellos bienes jurídicos consagrados en la constitución como una referencia obligatoria. Sin tomar en cuenta nuevos bienes valiosos para la sociedad que se originan a futuro de la vigencia de la constitución.

1. Existen dos visiones marcadas y diferenciadas en cuanto marco referencial del bien jurídico. El modelo trascendente sostenido por Feuerbach y Birbaum y el inmanente de Kart Binding. En realidad, lo trascendente e inmanente han venido a sostener el debate sobre el bien jurídico con sus consecuencias. Ahora bien, no se puede ignorar que los mecanismos fundamentados han sufrido el espionazo de la presencia de bienes jurídicos colectivos (Schunemann, Bernd) que se diferencian en su composición con el denominado Derecho penal clásico (Santana Vega) o también la presencia marcada de un Derecho penal simbólico (Diez Repolles, José Luis).
2. FERRE OLIVE, Juan Carlos, *El Delito Contable*, Editorial Praxis SA, Madrid, 1985, pp. 33 y 34.
3. VON LISZT, Frank. *Tratado De Derecho Penal* (Trad. De la 20ª, ed. Alemana por JIMÉNEZ DE AZÚA, Luis), Madrid, 1916. TII, pág. 2.

2.2. La teoría constitucionalista amplia.

Son aquellas teorías que si bien toman como marco de referencia los bienes jurídicos descritos en la constitución, también consideran la posibilidad de tutelar otros bienes jurídicos que no están considerados en ella (nuevos bienes valiosos de la sociedad como el medio ambiente, en su oportunidad), debido a que es imposible que la constitución consagre todos los bienes jurídicos, y menos aún, lo que se van originando. Esta teoría esta basa en el aspecto dinámico del derecho. Caso contrario la creación de nuevos bienes jurídicos se vería perjudicada por la lentitud en realizar modificaciones constitucionales que recién permitan incluirlos.⁴

Por ello, es importante considerar los fundamentos de la teoría constitucional amplia, porque permite que nuevos bienes jurídicos puedan ser integrados dentro de su protección, sin necesidad de una reforma constitucional para incluir en su estructura. Dado que se vale de las bases del modelo de estado constitucional y social de derecho y su dinámica. Por ejemplo, si observamos la evolución de los bienes jurídicos, podemos darnos cuenta que hoy en día se vienen generando nuevos bienes jurídicos macro sociales, que necesitan inmediata protección constitucional. Como lo ocurrido en su oportunidad, respecto al medio ambiente en los delitos ecológicos o a la misma hacienda pública en los delitos tributarios. Bienes valiosos que nacieron recientemente con el fin de proteger el desarrollo y el hábitat de la sociedad, a diferencia con los bienes jurídicos micro sociales o individuales que protegen los derechos individuales o personales de los integrantes de la sociedad, cuyo amparo es de largo aliento.

Los Derechos fundamentales como bienes jurídicos, en el caso peruano, no se agotan en la enumeración taxativa del Capítulo I del Título I de la Constitución, denominado "Derechos Fundamentales de la Persona", sino que a través de la cláusula de los derechos implícitos o no enumerados, todos los derechos fundamentales son a su vez derechos constitucionales, en tanto es la propia Constitución la que incorpora en el orden constitucional no sólo a los derechos expresamente contemplados en su texto, sino a todos aquellos que, de manera implícita, se derivan de los mismos principios y valores que sirvieron de base histórica y dogmática para el reconocimiento de los derechos fundamentales⁵. De ahí que podemos sostener que nuestra Constitución ampara la teoría constitucional amplia.

III. CARACTERÍSTICAS DE LOS BIENES JURÍDICOS

Los bienes jurídicos deben contener características esenciales para poder ser considerados objetos dignos de protección, como sostiene FERRE OLIVE, al considerar lo siguiente:

- a) Que, el bien jurídico es el objeto que da contenido material al injusto, y lo que debe ser menoscabado o puesto en peligro para poder justificar la imposición de una pena. Se distingue del objeto material del delito, porque cuenta también con un momento valorativo, esto es, se trata de una realidad valorada. El momento axiológico lo determina el valor o desvalor de la realidad social.⁶
- b) Dicho bien jurídico es un principio de carácter cognoscitivo, que no se limita a dar a conocer lo que protege el legislador, sino que expresa también el porqué de la protección.

4. FERRE OLIVE, Juan Carlos, *Op. Cit.*, pp. 36 y 37.

5. Ver: FJ 2—4 de la STC N.º 1417—2005—PA/TC del 11/07/2005

6. BUSTOS RAMIREZ, Juan, *Consideraciones en torno al injusto, en bases críticas en nuevo derecho penal*, Casa Editorial Temis, Bogotá, 1982, pág. 36.

Citado por FERRE OLIVE, Juan Carlos, *El delito contable*, Editorial Praxis SA, Madrid, 1988, pág. 39.

c) Finalmente, el bien jurídico debe:

- Permitir la participación del individuo en los procesos sociales.
- También facilitar la participación en los procesos económicos.
- Permitir la profundización del sistema democrático.
- Evitar la dominación de unos grupos sobre otros.⁷

Como se puede observar el sistema social tiene la imperiosa necesidad de ser protegido, por su relevancia y cumple con la necesidad de ser criminalizada ciertas conductas anti sociales. Para tal objetivo, se debe tomar en cuenta el principio de ofensividad en materia penal, que consiste en la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico individual o colectivo que por su importancia merece protección penal. Así, la protección del bien jurídico se utiliza en su "sentido político—criminal" de objeto, que puede reclamar protección jurídico penal. En contraposición a su "sentido dogmático", que alude a los objetivos que de hecho protege el derecho penal⁸. Zaffaroni de modo más preciso define al bien jurídico como "(...) la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegido por el estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que la afecta."⁹

IV. TEORÍAS SOBRE EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

En relación a las diversas teorías sobre el bien jurídico en los delitos tributarios, podemos agruparlos en dos perspectivas:

El primer grupo, que sostiene una perspectiva patrimonialista, quienes consideran que la relación hacienda pública—patrimonio, que a su vez tienen los siguientes matices:

- Bajo, el bien jurídico protegido es el patrimonio, si bien se trata del Erario Público, pero la trascendencia de la lesión patrimonial no sólo debe valorarse per se, sino que afecta a toda una política económica y social justa.
- Martínez Pérez, sostiene que la concepción patrimonial no excluye la tutela de intereses patrimoniales supra individuales, pues la conducta lesiva alcanza de forma mediata al propio orden económico, definiendo el delito fiscal como delito pluri—ofensivo.
- Boix Mira, precisa que incluso defensores estrictos de la concepción patrimonialista aceptan que ésta atiende a la función que cumple el tributo en un estado de derecho en el marco del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En el otro grupo, tienen las perspectivas de que el bien jurídico protegido es la función del tributo o la actividad dinámica de la hacienda pública, cuyos matices son:

- Arroyo, sostiene que el delito fiscal se refiere de modo directo a las funciones de la hacienda pública en un Estado Social y democrático de Derecho.
- Pérez Royo, es de opinión que la protección penal se otorga a la hacienda pública no como conjunto patrimonial sino como titular de las funciones públicas para la defensa del interés público.

7. FERRE OLIVE, Juan Carlos, *El delito contable*, Editorial Praxis SA, Madrid, 1988, pág. 39.

8. MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal*, Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1985, pp. 75 y 76.

Citado por: RUETI, Germán José, *Relato general del Panel I "Delimitación entre delitos e infracciones tributarios y sus diversas proyecciones, IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, ERREPAR, 2009, pág. 25.*

9. ZAFFARONI, Eugenio, *Manual de Derecho Penal, parte general*, Ediar, Buenos Aires, 1991, p. 389. Citado por: RUETI, Op. Cit. pág. 25.

- Simon, precisa que la función tributaria es un mero instrumento para hacer efectivo el principio de solidaridad.
- Delgado, atina al mencionar que se protege la actividad dinámica de la hacienda pública dirigida a la obtención de lo necesario para atender el interés general, por lo que adquiere la condición de delito socioeconómico que lo aleja de los simples delitos patrimoniales¹⁰.

Profundizando más aún este análisis diremos que también están por quedar extintas aquellas tendencias que ponían delante de la protección del bien jurídico a los deberes que tienen los ciudadanos al Estado, sobre todo los deberes éticos. Se procuró al mismo tiempo una concepción equivocada, dando a entender que los ciudadanos son sancionados, no por vulnerar un bien jurídico protegido sino por incumplir su deber de lealtad con el Estado.

Debemos entender con ello, que si bien el derecho tributario puede imponer deberes de colaboración a los contribuyentes para que cooperen y sean leales en la determinación de las bases imponibles y el pago de sus impuestos, ese deber no puede influir en la determinación del bien jurídico protegido¹¹.

En tal virtud, es menester mencionar que coincidimos con el grupo que considera la función del tributo o la actividad dinámica de la hacienda pública como bien jurídico protegido en los delitos tributarios.

V. IMPORTANCIA DE INCORPORAR NUEVOS DELITOS TRIBUTARIOS DE PELIGRO PARA PROTEGER EL BIEN JURÍDICO "HACIENDA PÚBLICA".

Para iniciar sobre las diversas implicancias que puede generar la aplicación de nuevos tipos penales de peligro en la Ley Penal Tributaria, es importante ubicarlo dentro del contexto del derecho penal. Como sabemos el derecho penal es el encargado de velar en última ratio por la protección de los bienes jurídicos valiosos de la sociedad. Así, la política criminal que toma un estado sobre las conductas antisociales de sus ciudadanos, tiene que reflejar los umbrales de impacto de dichas conductas frente al bien jurídico tutelado. Estos umbrales pueden ser leves cuando ponen en peligro abstracto o concreto al bien jurídico y graves cuando lesionan el bien jurídico. Una vez superado dicho análisis se debe considerar que la actuación del derecho penal es en última ratio. Es decir, cuando los otros medios de control social no han funcionado adecuadamente en la defensa del bien jurídico.

En ese sentido, Claus Roxin nos precisa que:

"Para criminalizar una conducta, debe determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel del sistema penal para lograr resultados positivos. Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas, y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, tal cual es, el sistema penal, en virtud de la dureza de las sanciones."¹²

Por eso el conocimiento de las características esenciales de los bienes jurídicos nos permite saber si deben ser tutelados por el derecho penal, con el fin de lograr resultados positivos. Por ejemplo dicha intervención se justifica cuando resultan insuficientes otros mecanismos de control social para proteger el bien jurídico que está siendo puesta en peligro o lesionado. Y sólo en este nivel se debe criminalizar una conducta.

10. Manual de delitos contra la hacienda pública, Ministerio de Justicia de España, 2004, pp. 62 y 63.

11. FERRE OLIVE, Juan Carlos, Op. Cit., pág. 43.

12. ROXIN, Claus, Límites y sentido de la Pena Estatal, En: Problemas básicos del derecho penal, Madrid, Reus SA, 1976, pp. 20—26.

Sobre el particular, JUAN BUSTOS menciona que: *“La tendencia que se hace dominante en las modernas legislaciones penales, sobre todo en la referencia en la parte especial, es que la intervención del Estado no se ha de limitar sólo a la protección de bienes jurídicos que pueden ser afectados directamente en la convivencia social, así tenemos la vida, la salud, el honor, el patrimonio, entre otros, sino que también debe dirigirse a incluir bienes jurídicos cuya afectación se difunde a todos los individuos del cuerpo social así como a los referidos al sistema socio—económico y por ente tributario que han elegido todos los ciudadanos.”*¹³

En la jurisprudencia española, Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de diciembre de 1990, al referirse al bien jurídico protegido en este tipo de delitos económicos, considera:

“(…), a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, (...) y a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático y de Derecho, al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y positiva progresividad,

(...).” Encuadrado dentro de “(...) la seguridad ciudadana puede definirse como un estado de protección que brinda el Estado y en cuya consolidación colabora la sociedad, a fin de que determinados derechos pertenecientes a los ciudadanos puedan ser preservados frente a situaciones de peligro o amenaza, o reparados en caso de vulneración o desconocimiento (FJ 14—15) de la STC Peruano N.º 05994—2005—HC/TC.”

De lo mencionado precedentemente, podemos colegir que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la función del tributo o la actividad dinámica de la “hacienda pública”, como bien se ha sostenido en el acápite anterior. Ésta es definida como “la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de atender necesidades comunes, a la que aquéllos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de los medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias”^{14, 15}

Si es afectada la hacienda pública¹⁶, no solo afecta a un individuo, sino a toda una sociedad (bien colectivo), quienes en nuestro país por ejemplo son los más necesitados. Debido a

13. BUSTOS RAMÍREZ, Juan, *Los delitos contra la Hacienda Pública, bien jurídico y tipos legales*, Barcelona, pág. 11.
14. BAYETTO, citado por Emilio Fernández Vázquez en *Diccionario de derecho público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981, conforme título VI, libro II del Cód. Penal español, “Delitos contra la hacienda pública”, fuente de la ley que comentamos.
15. GURFINKEL DE WENDY, Lilian y ANGEL RUSSO, Eduardo, *Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, 3ra. Edición, actualizada, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993, pp. 247 al 251.
16. Etimología: La hacienda pública proviene del término latino “facienda”; del adjetivo francés “financer” y el sustantivo francés “finances”, que significa fin, es decir, el pago con el que se concluyen negocios jurídicos. Otros dicen de la voz árabe “chaséna” o “Khaséna” que significa cámara o casa del tesoro.
Concepto: Es el conjunto de activos y pasivos de propiedad del Estado y demás entes públicos. Constituye un medio que le permitía al Estado alcanzar el logro del bien común de su población.
La hacienda pública o las finanzas públicas es objeto de estudio de diversas disciplinas particulares, según el elemento de que se trate:
— El económico (economía financiera);
— El político (política financiera);
— El jurídico (derecho financiero);
— El social (sociología financiera);
— El administrativo (administración financiera).
Definiciones:
— Sentido objetivo (patrimonio);

que los Estado deben contar con los recursos suficientes para cumplir sus fines (Estado de impuestos).¹⁷ Por eso todos tenemos el deber de contribuir con los gastos públicos y los poderes públicos el deber de respetar los derechos fundamentales, fomentar un sistema tributario justo y el principio jurídico de la supremacía de la Constitución, que se presenta "(...) a partir del momento en que la jurisdicción reconoce la fuerza normativa de la Constitución y asume que su lealtad a la ley se desvanece cuando ésta contraviene los postulados constitucionales, sucumbe el principio de soberanía parlamentaria y se consolida el principio de supremacía constitucional. Por ello, entre los Poderes Legislativo y Jurisdiccional no existen relaciones de jerarquía, sino de complementación y equilibrio en la ejecución de sus respectivas competencias (FJ 42 de la STC Peruano N.º 0030—2005—AI/TC)."

Esa así que se debe tener en cuenta el deber especial de protección de los derechos fundamentales por parte de los poderes públicos, implica una conducta activa. En el caso de los órganos administrativos dicho

deber comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución y las leyes le tienen atribuidas para la protección de los derechos fundamentales sea frente a actos del propio Estado o de particulares¹⁸.

Regresando a la justificación penal para la creación de ilícitos penales tributarios, cuando todavía era impensable transformar en delitos los comportamientos considerados como defraudación tributaria, como menciona ENRIQUE RUIZ VADILLO, se consideraba los siguientes argumentos:

"(...) El Estado necesita para su funcionamiento medios económicos y de acuerdo con los sistemas que en cada caso considera más adecuados y en una determinada proporción, los obtiene de cuantos, ciudadanos o no, llevan a cabo operaciones mercantiles, reciben rentas de capital o de trabajo, adquieren bienes a título gratuito, etc.

Si alguna de estas personas faltando a su obligación fiscal, oculta, esconde, no declara, manipula, para no pagar y para no pagar lo que debe, si no es descubierto, conduce a la

- Sentido subjetivo (fisco);
- Sentido tópico (lugar);
- Sentido funcional (gestión);
- Sentido institucional.

Institución jurídica relativa a los recursos financieros públicos para la satisfacción de las necesidades colectivas; engloba los enfoques objetivo, subjetivo y funcional.

La Hacienda Pública en su calidad de institución encuadrada dentro del Estado, la misma se organiza en la Constitución Política del Estado. El ordenamiento financiero constitucional es el elemento primordial y fundamental de esta institución.

ARCE, Roxana y SILVA YBARCENA, Carmen, Formulación y Gestión de Políticas Públicas (2), Diplomado en Gestión Pública, Organizado por el Ilustre Colegio de Abogados de Lima, 2004.

17. Sin embargo, la existencia del delito contable no solo se limita a reforzar el medio de control con que cuenta la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento por parte del deudor tributario de sus obligaciones formales, lo cual implicará posteriormente el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales, sino que constituye al mismo tiempo una demostración del dinamismo del bien jurídico, definido como función del tributo en el ámbito financiero, de política económica y de redistribución.

ATALIBA, Gerald, Hipótesis de Incidencia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Industrial Gráfica S.A., Lima, 1987, pág. 79.

18. Ver: FJ 11 de la STC Peruano 05637—2006—PA/TC del 03/07/2007.

*Administración a elevar la presión fiscal, de acuerdo con las previsiones presupuestarias, y, de rechazo conlleva a que otras personas paguen más de lo que debían pagar por un principio de justicia que, en definitiva, es equivalente a proporcionalidad y equilibrio. (...)*¹⁹

Como referimos anteriormente, esto es aplicable al delito contable tributario y a los nuevos delitos de peligro como los delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y almacenamiento no declarado, puesto que la puesta en peligro concreto a la hacienda pública, con las falsedades contables, información falsa, facturas falsas y almacenamiento no declarado, demuestra una relevancia sustancial del cálculo del tributo debido, sin ser necesario esperar que se dañe dicho bien jurídico. Su persecución y criminalización implicará incrementar un riesgo real a quienes están acostumbrados hasta hoy a evadir tributos. De allí la importancia.

Por ello, no se busca de ningún modo criminalizar la información falsa, las facturas falsas, las falsedades contables, el almacenamiento no declarado, como delitos tributarios, sino aquellos que pongan en peligro la hacienda pública. Por otro lado, tampoco se busca criminalizar la conducta del contador como autor por el solo hecho de su calidad como profesional colegiado como ocurre en Chile, puesto como dice Fernández Carbajal:

"Llama la atención en este Código Tributario —de Chile— la existencia de una norma que, a simple vista, podría confundirse con el denominado Delito Contable, lo cual no es así. En efecto, en el mismo título de dicho Código, en el artículo 100º, se ha previsto una figura delictiva sui generis denominada Delito tributario de los Contadores, en el cual el sujeto activo es o debe ser una persona

que ejerce la profesión de contador público; sin embargo, esta norma es diferente a la del Delito Contable ya que en éste, el sujeto activo no es el profesional antes mencionado sino el obligado a tributar."²⁰

VI. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA.

En nuestro país, se ha promulgado la Ley Penal Tributaria, mediante Decreto Legislativo 813, con un criterio de política criminal tributaria que incorpora en una norma especial los delitos tributarios, derogando los artículos 268 y 269 del Código Penal de 1991, sustentando en su exposición de motivos que se debe a la especialidad y en razón de las materias que confluyen, Derecho Tributario y Derecho Penal, indicando que 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.

En la Ley Penal Tributaria sólo se tenía como delitos tributarios a la defraudación como delito de lesión y al delito contable como delito de peligro. Con el Decreto Legislativo N° 1114, se incorpora nuevos delitos tributarios de información falsa, factura falsa y almacenamiento no declarado, como delitos tributarios de peligros, entre otras modificatorias de la Ley Penal Tributaria.

VII. DELITO TRIBUTARIO DE LESIÓN: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

1. El bien jurídico

El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es la hacienda pública, entendida de forma macro social como sistema de recaudación de ingresos y realización del

19. RUIZ VADILLO, Enrique, Delitos contra la Hacienda Pública (El Delito Fiscal desde la perspectiva judicial), En: XIV Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias, 26 de setiembre de 1994, España, pág. 3.

20. FERNANDEZ CARBAJAL, Gerardo, Alcances de responsabilidad penal tributaria del contador público II, En revista: El Contador Público N° 434, Agosto - 2002, Lima, pág. 16.

gasto público. Es un bien jurídico en el que cabe la participación masiva de todos los ciudadanos (interés general), por lo que no se trata de una ideología, ni interés de una clase sobre otras, sino un verdadero y posible objeto jurídico de protección.²¹ Por supuesto, no debe confundirse su fundamento (dinámico) con su vulneración, mediante la evasión tributaria, que lesiona el bien jurídico directamente en el ingreso público. El efecto posterior en el gasto (efecto indirecto de la evasión), no implica que el infractor sustente que se configura su delito cuando afecta el ingreso y al gasto. El estado sólo debe probar el daño o la puesta en peligro al bien jurídico en el ingreso, porque ahí apunta la finalidad del evasor (plan del autor y cómplices).

2. Descripción del tipo penal

a) Tipo Básico:

“Artículo 1.— 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.”

b) Modalidades:

“Artículo 2.— Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.”

c) Agravantes del Tipo Básico

“Artículo 4.— 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:
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.
b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.”

“Artículo 5—D.— La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días—multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1º y 2º del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:
1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.

2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable.

Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda. 3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.”

VIII. DELITOS TRIBUTARIOS DE PELIGRO: EL DELITO CONTABLE, LOS DELITOS DE INFORMACIÓN FALSA, FACTURAS FALSAS Y EL DELITO DE ALMACENAMIENTO DE BIENES NO DECLARADOS

21. FERRE OLIVE, Juan Carlos, *Ibid.*, pág. 42.

Los delitos tributarios de peligro se han incrementado con la última modificación establecida en el Decreto Legislativo N° 1114. Anteriormente solo el delito contable tributario se encontraba legislado en la Ley Penal Tributaria como delito de peligro. Hoy en día son: El delito contable tributario, el delito tributario de información falsa, el delito tributario de almacenamiento no declarado y el delito tributario de facturas falsas.

1. El bien jurídico

El bien jurídico tutelado para los delitos tributarios de peligro también es la hacienda pública, en cuanto representa los intereses de la comunidad. Es decir, se afecta directamente al proceso de determinación de las bases imponibles con las falsedades de información, almacenamiento no declarado, fraudes contables y las facturas falsas (entendida comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito).

La doctrina tampoco es unánime en torno al bien jurídico en este delito y sostiene distintas opiniones. Por ejemplo, en el delito contable, hay quien opina que debe cifrarse en la exactitud y veracidad contable en la relación con la Hacienda Pública²² o en la posibilidad del Estado de llevar

a cabo una política financiera y fiscal justa²³. En realidad, también de manera indirecta, se están protegiendo estos valores.²⁴ Del mismo modo, la veracidad de información, de depósitos declarados, de las facturas (que incluye todos los comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito).

Sin embargo, resulta evidente que el bien jurídico en los delitos tributarios de peligro, es el propio sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público, que contempla la hacienda pública no como algo estático, sino como todo dinámico, puesto que con los delitos tributarios de peligro, se pretende crear una estructura preventiva de la defraudación tributaria²⁵.

2. Descripción del tipo penal del delito contable tributario

La Ley Penal Tributaria, trata de corregir los errores del Código Penal e incorpora al delito contable como un tipo penal autónomo en su artículo 5º.²⁶ La descripción del delito contable tributario es la siguiente:

“Artículo 5º.— Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento

22. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, pág. 206.

23. GRACIA Martín, *La infracción de los deberes contables y registrales tributarios en el derecho penal*, p. 84y'ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ — PÉREZ MANZANO — SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual de derecho penal. Parte especial*, p. 635, nota 137; idem, en Bajo Fernández (dir.), *Compendio de derecho penal. Parte especial*, p. 619; idem, "Sobre la tipificación del delito contable en el derecho español", *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus TIEDEMANN*, pág. 371.

24. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, *Delitos Tributarios y Provisionales*, Editorial Hammurabi SRL, Edición rústica, Argentina, 2001, pág. 159.

25. *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Ministerio de Justicia de España, 2004, pág. 571.

26. La ley penal incompleta es aquella que no precisa la prohibición o la sanción; dejando la labor de complementación a otra ley. Como sabemos, la norma penal está constituida de un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. Esta afirmación la verificamos en el Art. 205 del C.P., que reza así: "El que daña, destruye o inutiliza un bien mueble o inmueble, total o parcialmente, (supuesto de hecho), será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años y con treinta días a sesenta días—multa (consecuencia jurídica). Estamos, pues, ante una norma penal completa.

SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, tomo I, Tipografía Editorial Argentina, Buenos Aires, 1976, pp. 261 a 265.

BINDING, Karl, *Die Normen und ihre Übertretung*, Li Aullf Hamburg, vol.2, tomo I, Scientia Verlag Alen, 1965.

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.²⁷

El legislador peruano solo recurrió a la responsabilidad criminal como autores o coautores de los representantes legales de las empresas, quienes son los responsables de la marcha de la empresa obligados a llevar Libros y Registros Contables e incumplen uno o algunos de los supuestos del tipo penal descrito en el artículo 5° de la Ley Penal Tributaria. Se trata entonces, de un delito doblemente especial y cuya responsabilidad penal en calidad de autor corresponde a los representantes legales cuyo comportamiento es evidentemente doloso, más no existe responsabilidad de la persona jurídica y los inductores (contadores y demás profesionales) no tienen la calidad de autores sino de cómplices y su pena será en dicho marco.

3. Descripción del tipo penal del delito tributario de información falsa

En el reciente Decreto Legislativo N° 1114, de ha incorporado el artículo 5—A a la Ley Penal Tributaria, considerando un nuevo tipo penal tributario, que se puede denominar delito tributario de información falsa

El texto es el siguiente:

“Artículo 5—A.— 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 sesenta y cinco) 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”



4. Descripción del tipo penal del delito tributario de almacenamiento no declarado de bienes

En el reciente Decreto Legislativo N° 1114, de ha incorporado el artículo 5—B a la Ley Penal Tributaria, considerando un nuevo tipo penal tributario, que se puede denominar delito tributario de almacenamiento no declarado de bienes.

El texto es el siguiente:

“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 sesenta y cinco) 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

27. Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.

Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlos fijen 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.²⁸

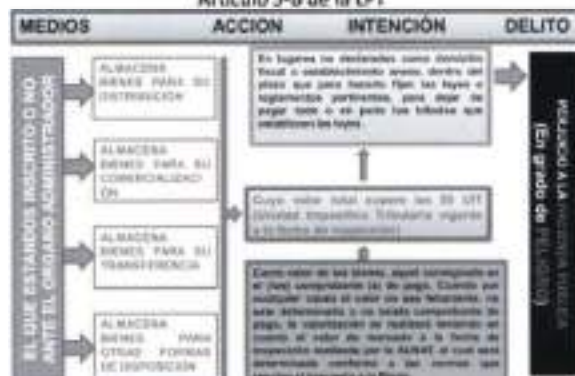
Tributaria, considerando un nuevo tipo penal tributario, que se puede denominar delito de documentos tributarios falsos. Pese a que es muy conocido como "Facturas Falsas" que no en global los distintos documentos tributarios como comprobantes de pago distintos a la factura, las guías de remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

El texto es el siguiente:

"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 sesenta y cinco) a 730 (setecientos y 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."

ÍTER CRIMINIS TRIBUTARIO

Artículo 5-B de la LPT



5. Descripción del tipo penal del delito tributario de facturas falsas

En el reciente Decreto Legislativo N° 1114, de ha incorporado el artículo 5—C a la Ley Penal

El legislador al incorporar el nuevo delito tributario de facturas falsas en la Ley Penal Tributaria, con la reciente modificatoria, busca cubrir una brecha de evasión que se produce confeccionando, obteniendo, vendiendo o facilitando, 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, como son la defraudación tributaria y el delito contable tributario. Esta decisión de política fiscal es inédita en nuestro país, puesto que no ha tenido un antecedente como delito tributario, sino como delito contra la fe pública²⁸.

De una simple mirada podemos observar que el legislador ha diseñado un nuevo tipo

28. Delito contra la fe pública en el Código Penal Peruano: Artículo 427º.— El que hace, en todo o en parte, un documento falso o adultera uno verdadero que pueda dar origen a derecho u obligación o servir para probar un hecho, con el propósito de utilizar el documento, será reprimido, si de su uso puede resultar algún perjuicio, con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de diez años y con treinta a noventa días—multa si se trata de un documento público, registro público, título auténtico o cualquier otro transmisible por endoso o al portador y con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días—multa, si se trata de un documento privado.

El que hace uso del documento falso o falsificado, como si fuese legítimo, siempre que de su uso pueda resultar algún perjuicio, será reprimido, en su caso, con las mismas penas.

penal tributario. Este tipo penal completa el iter criminis (camino hacia el delito) del evasor tributario, que al pasar de la fase interna a la fase externa, materializa su deliberación y determinación interior, utilizando actos preparatorios para evadir los tributos. Se trata de una figura delictiva que no pasa de ser una modalidad (lo mismo sucede con el delito contable), una forma imperfecta en el iter criminis de la defraudación tributaria. Son meros actos preparatorios que, de continuar hasta alcanzar el delito de defraudación tributaria, quedan consumidos por este delito principal.

Dichos actos preparatorios burlan los cánones formales que todo contribuyente debe seguir para tributar correctamente (ética tributaria), como son la emisión de documentos con efectos tributarios, los registros contables y la declaración tributaria debidamente lícita.

En este nuevo tipo penal, el evasor y sus cómplices pueden iniciar su camino hacia el delito, confeccionando, obteniendo, vendiendo o facilitando, 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, como son la defraudación tributaria y el delito contable tributario.

Así, resulta ser un nuevo delito de peligro en la Ley Penal Tributaria, debido a que no se espera que se lesione el bien jurídico hacienda pública sólo ponerlo en riesgo. Su tratamiento penal tributario sería similar al delito contable tributario, que también es un delito de peligro. No obstante, la política criminal que decidió su incorporación como delito tributario, nos hace pensar que este nuevo delito será más perseguido que el delito contable. Esto se debe a que una documentación falsa en general

por sí sólo ya configura el delito contra la fe pública, como fue antes de esta modificación tributaria. Hoy en día la falsedad de documentos tributarios como los indicados en el nuevo tipo penal tributario, no son más delito contra la fe pública, sino un delito tributario autónomo y pasible de sanción penal y más drástica que el delito contra la fe pública, en busca de una prevención especial y general en los infractores tributarios y la sociedad en general.



Del esquema fluye con claridad que el delito tributario de facturas falsas, es un delito de peligro.

Por último, como mencionamos que los delitos de documento tributarios falsos y el delito contable son delitos de peligro, es claro advertir que el delito de defraudación tributaria, es un verdadero delito de lesión. El nuevo delito no debe ser confundido como simple infracción tributaria o delito contra la fe pública,²⁹ puesto que es evidente que los documentos tributarios falsos vincula información con relevancia en la determinación de las bases imponibles y en la determinación de la deuda tributaria, inmerso en los principios de claridad y veracidad contable y el deber de contribuir.

29. En el delito contable, el bien específicamente tutelado es el representado por el interés de la Hacienda Pública el cual exige al contribuyente un comportamiento leal mediante la llevanza Contable en forma auténtica, situación que se conecta con la determinación y alcance de la deuda tributaria.

El sistema tributario valoriza a través de su Código Penal la llevanza de contabilidad en forma veraz y la adecuada protección jurídica penalizando mediante la privación de libertad y que de no existir quedaría abierta una posibilidad de engaño al fisco; se intenta proteger el derecho de la Administración Tributaria en cuanto a la

6. Descripción de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito, que abarcan el nuevo delito tributario de “información falsa” y de “facturas falsas”.

A continuación se desarrolla que los conceptos de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito, para saber las fronteras de los nuevos delitos tributarios de información falsa y facturas falsas, que según el legislador no se refiere sólo a facturas falsas, sino a todos estos documentos:

6.1. Comprobantes de pago

Existen distintos tipos de comprobantes de pago, dependiendo de la actividad u operación que usted realice³⁰. A continuación veamos algunos de estos tipos:

a) Factura

Es el comprobante de pago que se emite en las operaciones entre empresas o personas que necesitan acreditar costo o gasto para efecto tributario, sustentar el pago del IGV por la operación efectuada y poder ejercer, de esta manera, el derecho al crédito fiscal. Por ejemplo, cuando una empresa compra papel y tóner para sus impresoras debe exigir que le otorguen una factura.

Base Legal:

Numeral 1 del Artículo 4º de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT y modificatorias.

b) Boleta de venta

Es un comprobante de pago que se emite en operaciones con consumidores o usuarios finales. No permite ejercer el derecho al crédito fiscal, ni sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Por ejemplo: Si usted compra los víveres para la semana en una tienda de abarrotes, debe exigir que le otorguen una boleta de venta. Lo mismo si acude a una peluquería o salón de belleza, o va a comer a un restaurante o compra un libro.

Cuando el importe de la venta efectuada o del servicio prestado supere los setecientos nuevos soles (S/. 700.00) por operación será necesario consignar en la boleta de venta los datos de identificación del adquirente o usuario: apellidos y nombres completos, y el número de su documento de identidad.

Base Legal:

Numeral 3 del artículo 4º y numeral 3.10 del Artículo 8º de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT y modificatorias.

c) Ticket o cinta emitida por máquina registradora

Este comprobante de pago puede ser emitido únicamente en moneda nacional. Cuando es emitido en operaciones con consumidores o usuarios finales, no permite ejercer el derecho a crédito fiscal, crédito deducible ni sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Cuando el comprador requiera sustentar crédito fiscal, costo o gasto para efecto tributario o crédito deducible deberá: identificar al adquirente o usuario con su número de RUC, consignar los

posibilidad de comprobar con eficiencia en cumplimiento de los adeudos tributarios.

También hay terceros que se enmarcan dentro de la protección jurídica vinculados por práctica mercantil.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, XI Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias, Seminario: El delito Fiscal, Madrid, 1995.

30. Web de SUNAT: http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=63:02—tipos—de—comprobantes—de—pago&catid=35:comprobantes—de—pago&Itemid=58 (consultado el 8 de agosto de 2012)

apellidos y nombres o denominación o razón social, discriminando el monto del tributo que grava la operación.

Los tickets pueden también ser emitidos a través de sistemas informáticos, siempre que el emisor haya obtenido la autorización de uso correspondiente a través del Formulario N° 845. Tal es el caso de supermercados, tiendas por departamento, farmacias, estaciones de combustible, restaurantes, entre otros tipos de negocios que emplean sistemas autorizados. Estos tickets deben cumplir los mismos requisitos que los tickets emitidos por máquinas registradoras.

Base Legal:

Numeral 5 del artículo 4° y numeral 5 del Artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT y modificatorias.

d) Recibo por honorarios

Es el comprobante de pago que emiten las personas naturales que se dedican en forma individual al ejercicio de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Por ejemplo: médicos, abogados, gasfiteros, artistas, albañiles, entre otros.

Pueden ser utilizados a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario y para sustentar crédito deducible.

Base Legal:

Numeral 2 del Artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT y modificatorias.

Artículo 33° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054—99—EF.

e) Liquidación de compra

Este comprobante de pago es emitido por todos aquellos que realizan adquisiciones a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal, extracción

de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho que no cuentan con número de RUC. Tal es el caso de las personas o empresas que realizan compras a pequeños mineros, artesanos o agricultores los que, por encontrarse en lugares muy alejados a los centros urbanos, se ven imposibilitados de obtener su número de RUC y así poder emitir sus comprobantes de pago.

Las Liquidaciones de Compra solo pueden ser emitidas por los contribuyentes del Régimen General y del Régimen Especial del Impuesto a la Renta.

Base Legal:

Numeral 4 del artículo 4° e inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT y modificatorias.

Asimismo, existen otros **documentos autorizados** que son considerados **comprobantes de pago**, entre los cuales tenemos a:

- Boletos que emiten las compañías de aviación comercial por el servicio de transporte aéreo de pasajeros
- Carta de porte aéreo por el servicio de transporte de carga aérea
- Recibos por el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría
- Documentos emitidos por los bancos, por las entidades financieras y de seguros, así como por las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros
- Recibos por servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua, teléfono, télex y telegráficos y otros servicios complementarios que se incluyan en el recibo de servicio público
- Boletos emitidos por las empresas de transporte público urbano de pasajeros

- Boleto de viaje emitidos por las empresas de transporte público nacional de pasajeros dentro del país
- Documentos emitidos por la Iglesia Católica por el arrendamiento de sus bienes inmuebles
- Boleto numerados o entradas por atracciones y espectáculos públicos
- Conocimiento de embarque por el servicio de transporte de carga marítima
- Pólizas de Adjudicación emitidas con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada, por los martilleros o las entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros
- Documentos que emitan los concesionarios del servicio de revisiones técnicas vehiculares, por la prestación de dicho servicio
- Boleto emitidos por servicio de transporte ferroviario público de pasajeros

6.2. Guía de remisión

a. Guía de Remisión del Transportista

Es el documento que emite el Transportista para sustentar el traslado de bienes a solicitud de terceros. Su emisión se efectúa antes de iniciar el traslado de bienes, por cada remitente y por cada unidad de transporte. También se emitirá la Guía de Remisión del Transportista cuando se subcontrate el servicio, para lo cual se deberá señalar los datos de la empresa sub—contratante (RUC, nombre y apellido o razón social).

b. Guía de Remisión del Remitente

Es el documento que emite el Remitente para sustentar el traslado de bienes con motivo de su compra o venta y la prestación de servicios que involucran o no la transformación de bienes, cesión en uso, consignaciones y remisiones entre establecimientos de una misma empresa y otros.

Remitente, es el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, al prestador de

servicios, como: servicios de mantenimiento, reparación de bienes, entre otros; a la agencia de aduanas, al almacén aduanero, tanto en el caso del traslado de mercancía nacional como de mercancía extranjera; y al consignador.

Base Legal:

Capítulo V de la Resolución de Superintendencia N° 007—99/SUNAT modificada por las Resoluciones de Superintendencia N° 004—2003/SUNAT, N° 028—2003/SUNAT y N° 219—2004/SUNAT.

6.3. Notas de crédito

Es emitida por los sujetos del Régimen Especial y General del Impuesto a la Renta, y por las personas naturales generadoras de segunda y cuarta categoría, con motivo de anulaciones, descuentos o bonificaciones, devoluciones y otros. En el caso de descuentos o bonificaciones sólo podrán modificar comprobantes de pago que otorguen derecho a Crédito Fiscal o sustenten gasto o costo para efecto tributario. Tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago.

El adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Se exceptúa al vendedor, la emisión de la Nota de Crédito por la devolución de un producto originalmente transferido, cuando éste asume la obligación del canje de productos por otros de la misma naturaleza, en aplicación de cláusulas de garantía de calidad o de caducidad contenidas en contratos de compraventa o en dispositivos legales que establezcan que dicha obligación.

Base Legal:

Artículo 10° de la Resolución de Superintendencia 07—1999/SUNAT

6.4. Notas de debito

Es emitida por los sujetos del Régimen General y del Régimen Especial del Impuesto a la Renta para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros. Excepcionalmente, el adquirente o usuario puede emitir una nota de débito como documento sustentatorio de penalidades impuestas por incumplimiento contractual del proveedor, según conste en el respectivo contrato.

IX. LOS CONCURSOS ENTRE DELITOS TRIBUTARIOS Y CON EL DELITO CONTRA LA FE PÚBLICA.

Otro de los temas más controversiales en los procesos penales son los concursos de delitos, porque los infractores que tiene el fin de evadir los tributos a su paso pueden vulnerar más de un bien jurídico penalmente tutelado. En el análisis de camino hacia el delito tributario de los evasores, es frecuentemente confundir los supuestos de delito contra la fe pública con el delito de defraudación tributaria, y estos con el delito contable y los nuevos delitos tributarios de peligro. La clave para diferenciarlos es el vínculo con el bien jurídico que protegen. A continuación desarrollaremos los diversos concursos de delitos que se pueden presentar.

1. Concurso entre el delito de defraudación tributaria y el delito contable.

El delito contable es un delito autónomo, pero cuando existe concurso con el delito de defraudación tributaria, este último absorbe al delito contable. Sin embargo, cuando no se puede probar suficientemente la defraudación y sí el delito contable, el infractor debe ser sentenciado por la comisión del delito contable como delito autónomo.

No se puede negar que ambos delitos están estrechamente ligados y tienen un mismo bien jurídico protegido, que es la hacienda pública. Por ello, solo cuando concurren en un solo hecho,

se puede establecer un concurso ideal o un concurso de leyes a favor del delito de defraudación. Pero cuando el delito contable se presenta solo, no debe ser confundido y analizado como delito de defraudación tributaria. El Delito Contable se relaciona con la defraudación tributaria en el cual se valoriza en un concurso ideal en donde se constituye en un delito instrumental o medial que lleva al delito principal. En este ámbito mantiene una relación cuando el contribuyente sin intervención fiscal regulariza su situación de defraudación tributaria, corrige simultáneamente la comisión del delito contable exclusivamente en la relación a las deudas sujetas a la corrección.

También existe una relación en el propio proceso judicial en donde el delito de defraudación subsume al delito contable y se considera la penalización solo del delito principal.

Finalmente cuando en un proceso deja impune el delito de defraudación tributaria permite la aplicación del delito contable.³¹ En esa línea, no debe prescindir su tipificación considerando a dicho delito erróneamente como agravante del delito de defraudación tributaria. Dicho propósito solo crearía la posibilidad de sancionar por delito de defraudación tributaria y el delito contable como delito autónomo quedaría relegado a ser considerado como una simple contravención.

Por último, el delito contable es un delito autónomo no es un medio del delito de defraudación tributaria, pero si pueden concurrir ambos. Es más, si el delito de defraudación adolece de elementos probatorios para demostrar el perjuicio fiscal, el delito contable puede ser mantenido, por su calidad de delito de peligro.

2. Concurso entre el delito de defraudación tributaria y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y almacenamiento de bienes no declarados.

31. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, XI Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias, Seminario: El delito Fiscal, Madrid, 1995.

Los nuevos delitos tributarios de peligro, son autónomos, muy similar al delito contable. En sentido, cuando exista concurso de estos delitos tributario de peligro con el delito de defraudación tributaria, este último absorbe al delito de facturas falsas e incluso al delito contable si fuera el caso. Sin embargo, cuando no se puede probar suficientemente la defraudación tributaria y si se prueba debidamente estos delitos de peligro, el infractor debe ser sentenciado por la comisión de estos delitos autónomos.

3. Concurso entre el delito contable y el delito contra la fe pública.

Se confunden porque en ambos delitos se producen falsedades en documentos, la diferencia estriba en el bien jurídico que protegen. Los bienes jurídicos son distintos en el delito contra la fe pública el bien jurídico es la fe pública y mientras que en el delito contable es la Hacienda Pública.

Lo que sucede es que la normatividad vigente y su no aplicación hasta hace poco del delito contable por la Administración Tributaria llevaba a la duda en su interpretación, y en muchos casos que se ventilan en el poder judicial, se prefirió denunciar por delito contra la fe pública y no por delito contable.

Las diferencias son muy claras desde una perspectiva material siguiendo el planteamiento de FERRE OLIVE³², que indica las siguientes tres situaciones:

- Anomalías contables que afectan a la hacienda pública, pero no perjudican a terceros comerciantes. Se trata de una conducta exclusivamente contenida en el tipo penal del delito contable.
 - Anomalías contables que afecten a terceros comerciantes, pero no a la Hacienda Pública. En este supuesto, la falsedad en los libros mercantiles se trata exclusivamente contenida en el tipo penal del delito contra la fe pública.
 - Anomalías contables que afecten tanto a la Hacienda Pública como a terceros comerciantes. En este supuesto habrá un concurso ideal de delitos, porque un mismo comportamiento (la falsedad o anomalía contable) lesiona varios bienes jurídicos (fe pública y hacienda pública).³³
- ### 4. Concurso entre el nuevo delito de facturas falsas y el delito contra la fe pública.

En este punto debemos precisar que la solución al concurso ideal que se produce del delito de documentos tributarios falsos "*facturas falsas*" con el delito contra la fe pública, es la misma que presentamos en el concurso anterior con el delito contable.

Entonces, cuando los documentos tributarios son falsos (por ejemplo una factura) y afectan a la hacienda pública como bien jurídico, esto es, con el objeto de cometer o posibilitar la co-

32. FERRE OLIVE, Juan Carlos, *Op Cit.*, pág. 234.

33. Hay concurso ideal (unidad de dos hechos que lesionan más de una figura delictiva) cuando la omisión formal determinada por no haber concurrido a dar una explicación frente a una citación del fisco terminare en una omisión de impuesto debido. En este caso hay un mismo acto (abstención del contribuyente que no concurre ni declara, ni paga), pero reprimido con los intereses resarcitorios del Art. 42, la multa por infracción formal del Art. 43, la sanción de arresto del Art. 44, en este caso se dieran los supuestos en ella previstos, y, finalmente, con la multa por omisión de impuesto del Art.45. Me he referido a "concurso de infracciones", y no a "concurso de delitos", porque las infracciones de los artículos 42 y 43 son contravenciones, y no delitos.

Hay delito continuado cuando la misma defraudación fiscal, determinada por el mismo hecho infraccional, se repitiere en más de una oportunidad, caso en el cual le corresponderá la pena del Art. 46 de la ley 11.683, sin que la ley prevea agravante alguno por el hecho de la reiteración (distinto es cuando hay reincidencia, como lo veremos más adelante).

Hay concurso real cuando el contribuyente comete la infracción formal de no presentar una declaración jurada

misión del delito de defraudación o delito contable, se trata de una conducta exclusivamente tipificada como delito tributario de "facturas falsas".³⁴ Si por el contrario afectan a terceros comerciantes, pero no a la hacienda pública, la falsedad de los documentos tributarios conllevan la comisión exclusivamente del delito contra la fe pública.

4. Concurso entre el delito contable y los delitos de información, facturas falsas y

almacenamiento de bienes no declarados.

Este concurso se presentaría entre delitos de peligro, sin embargo como todos tiene la misma pena, el juez debe valorar al momento de sentenciar si aplica el máximo de la pena y deberá incluir inhabilitación no menor de 6 meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.³⁵

luego de haberle sido reiterada la intimación y posteriormente la presenta en forma engañosa y con ocultación maliciosa. Se configuran dos hechos independientes (no presentar de declaración y luego presentación de declaración engañosa) que lesionan dos normas distintas (arts. 44 y 46 de la ley 11.683). En el caso se aplican con independencia una de otra las dos sanciones, la de arresto del Art. 44 y la multa o prisión que corresponde a la defraudación, según sea la calificación que a esta última corresponda. El caso no entra en la unificación de penas del Art. 56, C.P., pues éste se refiere a concurrencia de penas de prisión (no arresto y prisión)." GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Derecho Tributario Penal*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1985, pp. 350 — 351.

34. Ver más ampliamente sobre los cambios a la Ley Penal tributaria efectuados por el Decreto legislativo N° 1114, publicado en julio de 2012; según lo desarrollado por ALVA MATTEUCCI, María, *¿Conoce usted los cambios a la Ley Penal Tributaria efectuados por el Decreto Legislativo N° 1114?*, Informes tributarios, Revista de Investigación y Negocios, Actualidad Empresarial, Instituto Pacífico, 2da. Quincena de julio de 2012, año X—N° 259, 2012, pp. 1—10.
35. La inhabilitación se ha extendió para todos los delitos tributarios contemplados en la Ley Penal Tributaria, según lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley Penal Tributaria, modificada mediante Decreto Legislativo N° 1114.