

ASPECTOS NUCLEARES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO PENAL PERUANO

Alfredo Alpaca Pérez

Sumario: I. Introducción. II. Bien Jurídico. III. Tipo objetivo. A. Sujetos. B. Conducta típica. 1. Conducta defraudatoria. 2. ¿Ley penal en blanco? C. Resultado típico. IV. Tipicidad subjetiva. A. Dolo. B. Elemento subjetivo especial. V. Tentativa y consumación. VI. Cuantía. VII. Aplicación temporal de las leyes. VIII. Aspectos concursales. IX. Penalidad.

I. INTRODUCCIÓN

En la presente contribución me encargaré de analizar algunas de las cuestiones más importantes del delito de defraudación tributaria, contemplado en el artículo 1 de la LPT. Los motivos que condujeron a la aparición del interés en el análisis de la mencionada figura delictiva son varios. En primer lugar, el delito de defraudación tributaria constituye la infracción jurídico-penal nuclear del derecho penal tributario y, en ese sentido, constituye el escenario más importante en el que convergen el derecho penal y el derecho tributario. En segundo lugar, el delito de defraudación tributaria (en comparación con otros delitos tributarios) posee una mayor incidencia en la realidad, por lo que la examinación de sus alcances

supone el ofrecimiento de una serie de criterios que pueden resultar de utilidad a los operadores de justicia de cara a la resolución de casos reales. Finalmente, el análisis del delito de defraudación tributaria permite la discusión de una serie de asuntos de carácter dogmático.

En efecto, el estudio de la mencionada figura delictiva hace posible el despliegue de una serie de argumentos referidos a una importante cantidad de conceptos jurídico-penales que de tal precepto se extraen y que, usualmente, son de constante debate en el ámbito de la parte general del derecho penal económico: por ejemplo, la delimitación del bien jurídico protegido, lo referido a la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, la cuestión del error, el tema del arrepentimiento activo, los asuntos vinculados a la autoría y a la participación¹.

II. BIEN JURÍDICO

En cuanto al bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria, debo iniciar señalando que, dadas las limitaciones formales que determinan los alcances de la presente contribución, habrá que dejar de lado el análisis de la tradicional discusión entre la tesis «patrimonialista» (que ve como el objeto ideal de necesaria protección jurídico-penal al patrimonio de la hacienda pública) y las tesis «funcionales» (que postulan que el bien jurídico a tutelar está representado por la función tributaria o las funciones del tributo)². Por ello, en este momento me limitaré a exponer mi opinión con respecto a lo que considero debe ser el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria.

En la medida que el delito contemplado en el artículo 1 de la LPT requiere que se dejen de pagar total o parcialmente los tributos que establecen las leyes, sería posible afirmar que el legislador habría optado por la adopción de una concepción patrimonialista. Sin embargo, si bien el referido precepto penal exige un perjuicio como resultado típico, la sola verificación de este elemento no convertiría a la figura delictiva en mención en un delito de carácter patrimonial: existen muchos delitos que, aunque contemplan la producción de un perjuicio patrimonial (como,

1 Estas características —reconocidas por Martínez-Buján Pérez (2005, p. 544)— para el artículo 305 del CP español (delito de defraudación tributaria) son, a mi juicio, absolutamente trasladables a la interpretación que puede realizarse sobre el artículo 1 de la LPT. Destacan también las dificultades e inquietudes dogmáticas que emanan del delito de defraudación tributaria (Maiwald, 1984, p. 2).

2 Una amplia exposición sobre el contenido y alcances de las mencionadas tesis patrimonialista y funcional puede encontrarse en Gracia Martín, 1990, pp. 47-48; Berdugo Gómez De La Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 17; Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 545.

por ejemplo, los atentados contra el sistema crediticio), no por ello adquieren el carácter de delito patrimonial³.

Asimismo, el eventual perjuicio patrimonial en los delitos tributarios no es comparable al de los delitos patrimoniales tradicionales; pues, mientras que en estos se produce un perjuicio sobre los bienes que ya se tienen, en aquellos se produce una afectación de la pretensión patrimonial del Estado sobre parte del patrimonio de los contribuyentes⁴. De esta manera, para entender como configurado al delito de defraudación tributaria, no bastará con la verificación de una falta de percepción de ingresos fiscales (disminución en el valor económico del erario público); pues, a mi modo de ver, aquello resulta insuficiente para afirmar que se ha producido el menoscabo del bien jurídico protegido.

Tomando en cuenta ello, hasta este momento considero correcta la posibilidad de plantear un alejamiento de la concepción patrimonialista⁵. Este punto de partida debe conducir consecuentemente a la imposibilidad de entender a la «hacienda pública» como un conjunto patrimonial; esto es, como el patrimonio del Estado (idea proveniente de la tradicional concepción estática de «hacienda pública»⁶). En realidad, pienso que la «hacienda pública» no puede ser entendida como el patrimonio del Estado, sino como «un conjunto de recursos o medios destinados de modo permanente a un fin determinado»⁷, dentro de los cuales se encuentran los tributos (impuestos, contribuciones, tasas), los rendimientos procedentes de su patrimonio, los productos de operaciones de la deuda pública y otros recursos que obtenga la hacienda pública⁸.

Evidentemente, al derecho penal tributario le interesa únicamente ese primer tipo de recursos, a saber, los tributos (y no la hacienda pública en su totalidad). Siendo esto así, el tributo no sería más que una parte de lo que en la doctrina se denomina como «hacienda pública», aunque, ciertamente, constituye el elemento más importante de esta construcción teórica, pues refleja la importantísima relación existente entre el Estado (específicamente, la administración tributaria) y el individuo; relación que, además, debe ser configurada y modelada a partir de unos específicos principios de raigambre constitucional (principios de igualdad, reserva de ley, de no confiscación y respeto a los derechos fundamentales).

3 García Caveró, 2007a, p. 603.

4 Abanto Vásquez, 2000, p. 417; García Caveró, 2007a, p. 603.

5 Véase Gracia Martín, 1990, p. 54, quien expone diversos argumentos en contra de la tesis patrimonialista.

6 Sobre la concepción «estática» y «dinámica» de la hacienda pública, cfr. Berdugo Gómez De La Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 20.

7 Gracia Martín, 1990, p. 75.

8 *Ibidem*, p. 76.

El TC del Perú ha reconocido que, en cuanto a las funciones del tributo, cabe destacar —sin perjuicio de reconocer otras— la función recaudadora. Así, en su STC recaída sobre el expediente 6626-2006-PA/TC (del 19 de abril de 2007), el mencionado órgano constitucional señaló:

La búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales [...] ante la cuestión de si la tributación puede realizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa⁹.

Es posible observar entonces que la función recaudadora representa una importante actividad desplegada por el Estado (concretamente, por la administración tributaria) para la realización de diversos objetivos. Sin embargo, de lo señalado por el TC se desprende que aquella función recaudadora no es la única; sino que esta, a partir de su integración armónica con otros principios que definen y perfilan los alcances del concepto de «tributo» (principio de igualdad, progresividad, no confiscación), se ve escoltada por otras funciones, como son la financiera, la de justicia tributaria y la político-económica o político-social¹⁰. Por ello, si se admite que el tributo es una figura jurídica que está llamada a cumplir tales funciones, habrá que afirmar que estas solo podrán concretarse cuando se produce el ingreso real de la cuota tributaria legalmente debida en el plazo legalmente establecido¹¹.

En lo que se refiere a la definición del concepto de «bien jurídico colectivo», admito la utilidad de realizar una distinción dogmática entre el objeto de la acción, objeto del bien jurídico y bien jurídico¹². Pues bien, para entender cómo funciona esta diferenciación en el ámbito del derecho penal tributario, aquí propongo plantear a grandes rasgos cómo se produciría la afectación del bien jurídico colectivo en aquel ámbito. Cuando el contribuyente decide no pagar de manera fraudulenta la cuota tributaria a la cual está obligado, despliega una específica conducta en un elemento del mundo real: omite realizar la declaración o incorpora datos falsos o

9 García Novoa, 2009, p. 6.

10 Para el derecho penal español, véase Gracia Martín, 1990, p. 77.

11 Gracia Martín, 1990, p. 77.

12 Acepta esta diferenciación, por todos, Gracia Martín, 1990, p. 271; y Stratenwerth, 2005a, p. 126. Sobre las relaciones entre el objeto de la acción, objeto del bien jurídico y bien jurídico, véase Mayo Calderón, 2005, p. 360.

incorrectos en la misma. Como es evidente, la declaración, como medio a través del cual el contribuyente pone en conocimiento a la administración tributaria sobre la existencia de la realización de un hecho imponible y el correspondiente nacimiento de la obligación tributaria, representa el objeto sobre el que se proyecta la acción del agente en el delito de defraudación tributaria. Cuando el contribuyente realiza una declaración en la que se plasman datos falsos o simplemente no declara, no podría dudarse acerca de la idoneidad de su conducta para concretar posteriormente el impago de su obligación tributaria.

Con tal actuación, como mínimo, se estaría produciendo un peligro sobre la posibilidad de que el Estado, a través de la administración tributaria, materialice sus derechos de crédito; ya que, al no haber declaración (o al haber una en la que se incorporen datos falsos), no se podrá liquidar el monto que debe ser pagado por el deudor tributario (o, en el caso de la declaración con datos falsos, no se podrá liquidar el monto correcto que refleje la realidad de la obligación tributaria). Consecuentemente, como explicaré a continuación, el objeto del bien jurídico constituye la pretensión tributaria, cuya lesión o puesta en peligro, conforme a la perspectiva aquí asumida, sirve para identificar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico¹³ que, a mi juicio, consiste en la efectiva realización de la recaudación tributaria.

El objeto de la acción que alude al elemento del mundo estructural o empírico sobre el que recae la conducta del delincuente —y, en ese sentido, es el objeto directo de la agresión del autor— sería, en el delito de defraudación tributaria, la declaración que debe ser presentada a la administración tributaria de conformidad a los deberes tributarios correspondientes. En ese sentido, la omisión de la declaración o la incorporación de datos falsos, incorrectos o incompletos en la misma debe ser entendida como la expresión específica de la conducta que, en el plano fáctico, se erige como el irrenunciable presupuesto para la realización del delito. Es importante mencionar que la declaración resulta fundamental para la liquidación tributaria (realizada por la administración tributaria o por el propio contribuyente); pues, en la medida que la obligación tributaria nace indeterminada, el pago de la misma solo podrá concretarse una vez que se ha producido la liquidación.

El objeto del bien jurídico (cuya lesión o puesta en peligro sirve para identificar el peligro o lesión del bien jurídico) en el derecho penal tributario consiste en la concreta pretensión tributaria¹⁴. Al respecto, cabe mencionar que aquí no se trata de una pretensión tributaria en términos objetivos (pues esta, en la medida

13 Mayo Calderón, 2005, p. 361.

14 Gracia Martín, 1990, p. 105.

que existe objetivamente desde que se cumplen los presupuestos a los que la ley vincula su nacimiento hasta que se cumplen aquellos otros que legalmente determinan su extinción, no puede considerarse dañada, destruida ni disminuida), sino a una pretensión tributaria subjetiva; esto es, una representación que el acreedor tributario (la administración tributaria), por imperativo legal, debe tener de su existencia objetiva¹⁵.

De esta manera, el desconocimiento total o parcial por el acreedor tributario de los datos objetivamente existentes que configuran la concreta pretensión tributaria, en cuanto que imposibilita un acto de liquidación de acuerdo con la ley, hace posible al deudor tributario dejar de pagar el tributo de la manera correcta (pagar menos o simplemente no pagar)¹⁶. Por lo expuesto, todas las acciones y omisiones que sean dirigidas a impedir que la administración tributaria tome conocimiento de los datos tributariamente relevantes para la determinación del *an* y el *quantum* de la concreta obligación tributaria, deben ser consideradas idóneas para la afectación del bien jurídico¹⁷.

En atención a lo expuesto, el bien jurídico en el derecho penal tributario consistirá en la efectiva realización de la recaudación tributaria. Esta posición no solo permite superar las deficiencias de la tesis funcional (que se limita a argumentar a favor de la intervención jurídico-penal para la protección de un proceso de actuaciones administrativas encaminadas al fin de la recaudación tributaria; lo que, como es evidente, podría suponer la conversión en bien jurídico de una mera función administrativa, que no impediría la posibilidad de que se protejan penalmente meros deberes de sumisión al ejercicio de la potestad administrativa¹⁸); sino que también hace posible entender que la función del tributo no se agota en la recaudación de ingresos públicos, pues aquella función debe atender a otras circunstancias (inclusive de mayor importancia), como la concreción de una política económica general, la atención a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y la búsqueda de una mejor distribución de la renta nacional (circunstancias que representan, como puede preverse, las antes mencionadas funciones financiera, de justicia y político-económica o político social).

Por lo expuesto, la comisión del delito de defraudación tributaria implica una lesión al bien jurídico «efectiva realización de la recaudación tributaria». En ese sentido, sostengo que el delito de defraudación tributaria es un delito de lesión; por lo que, a mi juicio, resulta admisible que el bien jurídico colectivo sea lesionado

15 *Ibidem*, pp. 105-106.

16 *Ibidem*, p. 106.

17 *Ibidem*, p. 107.

18 Sobre estas y otras críticas a la tesis funcional, véase Gracia Martín, 1990, p. 64.

por un comportamiento típico defraudatorio individual (proyectado sobre el específico tributo correspondiente), sin necesidad de acudir a construcciones artificiosas en las que se precisa la verificación de una reiteración o generalización de conductas individuales para afirmar la lesión del bien jurídico.

La producción de una lesión de la pretensión tributaria subjetiva (que sucede cuando en la administración tributaria no se representa la existencia objetiva de una determinada pretensión tributaria, caso en el cual no se podrá liquidar correctamente la cuota tributaria y, por ende, no será posible para el Estado materializar sus derechos de crédito en su real alcance) no implica que el contribuyente no realice una prestación pecuniaria (puede pagar, durante el plazo legalmente establecido, menos de lo debido, por ejemplo).

De esta manera, cuando el contribuyente realiza el ingreso de la cuota tributaria liquidada de manera incorrecta (pagando un monto inferior al debido) o simplemente no lleva a cabo la prestación pecuniaria correspondiente en el momento legalmente debido (omitiendo fraudulentamente por completo el pago del tributo), se produce la lesión de la «efectiva» realización de la recaudación tributaria; esto es, la afectación plena de la posibilidad de que a través de la materialización de sus derechos de crédito (generados por una específica institución tributaria; esto es, cualquier especie de tributo), en el marco temporal oportuno, el Estado pueda concretar las funciones que el tributo está llamado normativamente a cumplir.

Ciertamente, se podría decir aquí que lo expuesto resulta muy cercano a la idea consistente en una frustración de la pretensión tributaria estatal en su integridad económica (lo cual conduciría, evidentemente, a interpretar la lesión del bien jurídico desde la perspectiva de la tesis patrimonialista). Sin embargo, a mi modo de ver, lo realmente importante consiste aquí en señalar que, con el incumplimiento de la obligación tributaria de pago una vez terminado el plazo legalmente debido para su realización, se produce una completa afectación del bien jurídico aquí caracterizado como la «efectiva recaudación tributaria»; ya que, con el impago (total o parcial) del tributo, más que verificarse una frustración patrimonial o un menoscabo efectivo de los ingresos fiscales (frustración o menoscabo que podría solucionarse inclusive después de haberse consumado el delito, a través de la regularización tributaria), se logra visualizar una lesión de lo que el específico tributo dejado de pagar «debía» rendir desde la perspectiva del Estado (esto es, de las funciones del tributo que el Estado debe hacer posible cumplir).

El rendimiento del tributo depende de que se produzca una recaudación completa y oportuna de una específica obligación tributaria de pago, pues solo de esta manera el Estado —a través de la administración tributaria— podrá mantener el control y eficacia del sistema de gestión tributaria adoptado.

Por este motivo, a mi modo de ver, es que existen plazos para la materialización de la obligación tributaria de pago: si lo fundamental sería el incremento del erario público, entonces se dejaría al arbitrio del contribuyente la materialización de tal obligación (lo que, además, supondría la adopción de un sistema de gestión distinto al existente)¹⁹. En síntesis, cuando se dice que el bien jurídico colectivo protegido en el delito de defraudación tributaria es la «efectiva realización de la recaudación tributaria», por «efectividad» no se debe entender un incremento objetivo del patrimonio público a partir del cobro de un tributo, sino una objetiva y consecuente actuación de las normas tributarias correspondientes, a través de las cuales el Estado hace posible el cumplimiento de las ya mencionadas funciones del tributo (y, con ello, evidentemente, la participación de los individuos en el sistema, que es lo que dota al bien jurídico colectivo de una sustantividad propia²⁰).

III. TIPO OBJETIVO

A. Sujetos

Si la conducta típica exige una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la administración tributaria, el «sujeto activo» tendrá que ser necesariamente el obligado tributario; esto es, el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Siendo así, en la medida en que se verifique la necesidad de fundamentar el presente precepto sobre la base de una relación jurídico-tributaria preexistente, es correcto, a mi modo de ver, afirmar que la figura delictiva materia de análisis responde a la idea del delito especial y, específicamente, de un delito especial propio²¹.

Sin embargo, en la doctrina penal existen voces que cuestionan la posibilidad de entender al delito materia de análisis como un delito especial, señalando que, en realidad, se trataría de un delito común. Así, en la doctrina española es posible encontrar importantes defensores de esta minoritaria pero significativa posición²². Entre ellos, por ejemplo, Pérez Royo afirma que el delito de defraudación tributaria debe ser entendido como un delito común, en la medida que en el

19 El modelo de gestión tributaria adoptado por el Estado será explicado más adelante.

20 Mayo Calderón, 2005, p. 315.

21 En doctrina nacional, por todos, véase Peña-Cabrera, 1996, p. 285; Bramont-Arias Torres, 1997, p. 57; Bramont-Arias Torres & García Cantizano, 1998, p. 477; Abanto Vázquez, 2000, p. 421; Reaño Peschiera, 2003, p. 302; García Caveró, 2007a, p. 612; Caro John, 2010a, p. 332; Bramont-Arias Torres, 2012, p. 620; Reátegui Sánchez & Calderón Valverde, 2012, p. 22; Yon Ruesta & Sánchez-Málaga Carrillo, 2013, p. 245.

22 En doctrina española, véase Córdoba Roda, 1977, p. 690; Rodríguez Mourullo, 1977, p. 708; De La Peña Velasco, 1985, p. 51; Pérez Royo, 1986, p. 79; Rancaño Martín, 1997, p. 45; Merino Jara & Serrano González De Murillo, 2004, p. 38.

precepto materia de comentario no existe ninguna referencia —ni expresa ni implícita— a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios. En ese sentido, según Pérez Royo, dado que el tipo de defraudación tributaria no se refiere a quien alude el pago de «sus» tributos, sino que hace una referencia genérica a quien defraude a la hacienda pública mediante la elusión de tributos (propios o de un tercero), no se podrá decir que se trata de un delito especial, sino que habrá que entender a tal figura delictiva como un delito común²³.

Por su parte, Rancaño Martín mantiene la misma línea argumentativa al entender que el delito de defraudación tributaria (artículo 305 del CP español) no exige la concurrencia de cualificación personal alguna en el sujeto activo. La referida autora afirma que, aunque la imprescindible concurrencia de una relación preexistente con la administración tributaria es claramente el presupuesto para la realización del delito, de ello no se puede extraer el carácter común o especial del mismo, sino solamente que la infracción se enmarca dentro de una relación de naturaleza tributaria²⁴. Ahora bien, para Rancaño Martín, el argumento más contundente para sostener que el delito objeto de comentario es un delito común consiste en afirmar que, en la medida que la naturaleza de los ilícitos penales tributarios coincide con la de las infracciones administrativas, entonces, así como sucede en el ámbito de este último tipo de infracciones, la lesión del interés jurídico-penalmente relevante se produce tanto si quien la realiza es el propio sujeto pasivo del tributo como si es un tercero y tanto si la conducta infringe una norma penal como si infringe una norma administrativa²⁵.

Como puede colegirse de las opiniones expuestas, la argumentación a favor del delito de defraudación tributaria como un delito común, al parecer, se concentra esencialmente sobre dos ideas principales: primero, que, desde una perspectiva político-criminal, resultaría idóneo entender a la mencionada figura delictiva como un hecho susceptible de ser realizado por cualquier persona, pues así se evitarían posibles lagunas de punibilidad a las que conduciría la calificación del delito como especial; y, segundo, que no se desprende de la propia configuración del tipo penal la exigencia de que sobre el autor recaiga alguna condición o cualidad especial, por lo que el autor del delito de defraudación tributaria podría ser cualquiera, en la medida que la conducta típica no exige que deba proyectarse necesariamente sobre «sus» tributos (los del propio obligado tributario).

23 Pérez Royo, 1986, p. 82.

24 Rancaño Martín, 1997, p. 48.

25 *Ibidem*, p. 49.

Sin embargo, no creo que ninguna de tales apreciaciones sea correcta. Primero, no considero que la comentada aspiración político-criminal pueda pretender ser alcanzada mediante el sacrificio de la necesaria vinculación entre el individuo y la administración tributaria, vinculación que se concreta en la condición de obligado tributario del primero. Segundo, que aunque el precepto en el que se contempla el delito de defraudación tributaria posea en su estructura la referencia a un anónimo «El que», de ello no se desprende necesariamente la condición de delito común del mencionado hecho punible, pues en los delitos especiales la restricción de la autoría también puede extraerse mediante la propia configuración de la conducta típica: aunque en algunos delitos el legislador haya recurrido al mencionado «El que» en la redacción del tipo —elemento que supuestamente distingue a los delitos comunes de los especiales—, ello no será suficiente para descartar por completo que se trate de un delito especial, pues lo que en definitiva habrá que tomar en cuenta radica en si el riesgo típico puede poseerlo cualquiera, lo cual no sucede en los delitos especiales, en donde aquel riesgo solo pueden poseerlo ciertos sujetos. En ese sentido, en el delito de defraudación tributaria (que aquí se entiende como un delito especial) solo podrá ser autor el obligado tributario; pues el «dejar de pagar», en el contexto del tipo, tiene un contenido exclusivamente personal (no sería posible que alguien distinto al obligado tributario deje de pagar un tributo que grava a otra persona).

Por los motivos expuestos, aquí se entiende que el delito de defraudación tributaria es una figura delictiva cuya autoría se circunscribe únicamente a quien posee una relación jurídico-tributaria (esto es, el sujeto activo del delito es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria: la relación entre el individuo y la administración tributaria desde la perspectiva tributaria se «invierte» cuando se pasa de tal perspectiva a una de carácter penal). Por ello, se trata de un delito especial (y, específicamente, de un delito especial propio), pues su esfera de potenciales autores se proyecta sobre los sujetos pasivos tributarios.

Ahora bien, cuando se discute lo referido al sujeto activo en el delito de defraudación tributaria, aunque la perspectiva penal suponga una «inversión» de la relación jurídico-tributaria existente, concluir afirmando que el sujeto activo del mencionado delito solo podría ser el deudor tributario, resulta aún insuficiente. Esto es así pues la realidad normativo-fiscal contempla una relación jurídico-tributaria más amplia, en donde el universo de obligados tributarios (potenciales sujetos activos del delito, desde la perspectiva jurídico-penal) implica no solo a la figura del contribuyente, sino también a otros que actúan a su favor²⁶. Siendo esto así, aunque el principal obligado a pagar los tributos es el contribuyente

26 Abanto Vásquez, 2000, p. 420.

(artículo 8 del CT), resulta posible exigir legalmente a otros a realizar el pago, bajo la condición de responsables (artículo 9 del CT), quienes a pesar de no ser los contribuyentes están obligados a cumplir con el pago de los tributos. De esta manera —y de conformidad con la comprensión del delito de defraudación tributaria como delito especial propio—, en la medida que en el CT se maneja un concepto amplio de deudor tributario (artículo 7 del CT), podrán ser sujetos activos del delito tanto el contribuyente como el responsable.

La admisión de la figura del responsable responde a la necesidad de satisfacer aquellos escenarios en los que las obligaciones tributarias deben ser cumplidas por determinadas personas que, sin poseer la condición de sujeto pasivo de tales obligaciones, deben responder por ellas en la medida en que los contribuyentes carezcan de capacidad de actuar por sí mismos. De conformidad al artículo 16 del CT, tales escenarios se verifican en aquellos casos en los que los obligados tributarios son personas naturales o jurídicas que, no pudiendo cumplir con su respectiva obligación, deban responder ante la administración tributaria a través de sus representantes. En lo que concierne a las personas naturales, la referida disposición entiende que los padres, tutores y curadores de los incapaces pueden ser responsables tributarios (artículo 16, numeral 1, del CT). Asimismo, el mencionado artículo deja en claro que los mandatarios, los administradores, los gestores de negocios o los albaceas también puedan ser responsables tributarios (artículo 16, numeral 4, del CT). De esta manera, por ejemplo, el asesor tributario que asuma la gestión y el pago de los tributos del contribuyente también podrá ser entendido como responsable y, en ese sentido, ante el incumplimiento de su obligación tributaria, podría imputársele el delito del artículo 1 de la LPT. Queda claro entonces que, en la medida que los responsables (tanto aquellos que actúan en lugar de incapaces como de aquellos que gozan de plena capacidad de ejercicio) poseen también la calidad de obligados tributarios, podrán indudablemente ser también responsables (como autores) del delito de defraudación tributaria.

Por otro lado, en lo que respecta a las personas jurídicas, normalmente se alega que debe aplicarse la cláusula del actuar en lugar de otro (artículo 27 del CP) para solucionar el problema de la imputación al responsable que comete el hecho tipificado en el artículo 1 de la LPT²⁷. Sin embargo, esta interpretación no resulta ser correcta, ya que el propio artículo 16 del CT establece la posibilidad de considerar como obligado tributario a los representantes de las personas jurídicas (artículo 16, numeral 2, del CT). En ese sentido, resultará innecesario aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro para imputar como autor al representante legal de la persona jurídica por la realización del hecho penalmente desvalorado ya que,

27 Reaño Peschiera, 2003, p. 302; García Navarro, 2006, p. 95.

en la medida que el mencionado dispositivo legal establece la posibilidad de que aquellos individuos (representantes legales y los designados por la propia persona jurídica) posean la calidad de obligados tributarios a manera de responsables (y, de esa manera, reúnen sin problema la calidad especial que exige el tipo), podrán ser considerados autores del delito de defraudación tributaria²⁸.

Lo mismo podría sostenerse en el caso de sociedades irregulares (artículo 423 de la «Ley general de sociedades»), escenario en el que tampoco habría inconvenientes para entender que los representantes o administradores de las mismas puedan ser entendidos como sujetos activos del delito tipificado en el artículo 1 de la LPT. De esta manera, aunque tales sociedades posean un déficit estructural (por su no constitución o inscripción conforme a la regulación pertinente), no puede dudarse de que aquellas siguen poseyendo personalidad jurídica, por lo que sus representantes legales o los designados por la propia entidad seguirán siendo responsables por el pago de los tributos pertinentes²⁹.

Adicionalmente, resulta importante analizar el régimen aplicable a las asociaciones de hecho. En este escenario, también resulta fundamental la aplicación del artículo 16 del CT, del que se desprende que aquellos administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica serán responsables tributarios (artículo 16, numeral 3, del CT). El artículo 18 del CT establece la condición de responsables solidarios a los sujetos miembros (o los que fueron miembros) de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichas entidades hayan contraído y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto legalmente o que se encuentre pendiente cuando dichas entidades dejen de ser tales³⁰.

En lo que respecta al «sujeto pasivo» del delito, se reconoce generalmente que aquel es la administración tributaria, tanto del gobierno central (Sunat) como de los gobiernos locales. Como es evidente, el sujeto pasivo del delito es, al mismo tiempo, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; esto es, el Estado a través de las entidades encargadas de la recaudación tributaria³¹. Ahora bien, algunos autores sostienen que, de manera indirecta, la colectividad posee la calidad de sujeto pasivo, ya que sobre esta recae algún efecto o perjuicio³².

28 García Cavero, 2007a, p. 614.

29 Ídem.

30 *Ibidem*, p. 615.

31 García Navarro, 2006, p. 96.

32 Por todos, véase Bramont-Arias Torres & García Cantizano, 1998, p. 477.

B. Conducta típica

1. Conducta defraudatoria

Como resulta previsible, la intervención jurídico-penal en el ámbito de la relación jurídico-tributaria no puede limitarse a la mera verificación de la falta de pago, en todo o en parte, de los tributos por los que debe responder el obligado tributario. Si se quiere mantener la vigencia de los principios de fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal, la intervención del mismo solo podrá justificarse cuando se trate de los casos más graves. Siendo esto así, en el artículo 1 de la LPT se ha incorporado unos elementos que reflejan la nocividad del hecho más allá del mero incumplimiento objetivo de la obligación tributaria y que expresan ciertas características desvaloradas de naturaleza inescindible de la conducta típica: el referido precepto exige que la conducta jurídico-penalmente relevante sea realizada con «cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta», elementos que pueden ser integrados, a efectos expositivos, bajo el concepto de «defraudación».

Siendo esto así, las conductas que reflejen el incumplimiento de las obligaciones tributarias que no sean por medios fraudulentos (sino por otros, como la amenaza o la violencia) no podrán ingresar dentro de los contornos del tipo establecido en el artículo 1 de la LPT, aunque podrán ser subsumidas —en caso se cumpla con las exigencias típicas correspondientes— en los delitos de resistencia a la autoridad o el de coacciones³³.

Es importante reconocer la necesidad de la concurrencia de los aludidos elementos aquí reunidos bajo la idea de «defraudación», pues la criminalización de la mera inobservancia de la obligación tributaria conduciría a aceptar la «prisión por deudas»³⁴. Como es evidente, la importancia del concepto de «defraudación» no solo radica en su comprensión como eje sobre el que gira el delito de defraudación tributaria del artículo 1 de la LPT; sino que también constituye el elemento que refleja la gravedad del hecho y, por lo tanto, confiere la entidad lesiva suficiente (permite la concreción del desvalor de acción) como para considerar a la conducta como merecedora de represión jurídico-penal. Con todo, a pesar de la importancia de la idea de «defraudación», en la doctrina existen diferentes opiniones acerca del sentido que se le debe otorgar. Tales opiniones son esencialmente dos: aquellas que otorgan a la defraudación los alcances y contenido que generalmente corresponde a los delitos patrimoniales (específicamente, haciendo un paralelo con el delito de estafa) y aquellas que interpretan el concepto

33 García Caverro, 2007a, p. 616.

34 Abanto Vásquez, 2000, p. 422; Sánchez-Óstiz Gutiérrez, 2003, p. 112.

de «defraudación» desde una perspectiva distinta, como la simple causación de un perjuicio patrimonial, prescindiendo del requisito del engaño³⁵.

La primera posición, que responde al mantenimiento de una interpretación unitaria de todos los preceptos penales que acudan al elemento «defraudación» en el CP —y que, además, es asumida por la doctrina mayoritaria³⁶—, propone que el significado de «defraudar» en el delito de defraudación tributaria posee algo más que un perjuicio económico, por lo cual resulta necesario acudir a otros delitos en el CP que contemplen también al mencionado elemento. En ese sentido, se propone una visión sistemática del referido elemento que implicaría, como mínimo, la generación de un engaño a la administración tributaria. Desde esta posición, el elemento del «engaño» (y los que se desprenden de él, como la situación de error, el perjuicio patrimonial o el ánimo defraudatorio) sería necesario si no se quiere entender al delito como una mera criminalización de la infracción de deberes tributarios. Por estas razones, esta posición es conocida como «teoría del engaño».

La segunda posición, como se adelantó, plantea que el elemento «defraudar» no debería entenderse como «engañar», sino como la causación de un perjuicio patrimonial a la administración tributaria, sin necesidad de exigir un engaño o un ánimo defraudatorio³⁷. Esta posición, denominada usualmente como «teoría de la infracción del deber», propone consecuentemente que el desvalor de acción en el injusto está integrado de manera exclusiva por la infracción de deberes formales tributarios³⁸. Esta teoría, sin embargo, parece no ser afín a una necesaria interpretación restrictiva del tipo (que debe regirse de conformidad a determinadas características del desvalor de acción típicamente delimitadas, como son las específicas maniobras de engaño), de tal manera que sería posible la represión de conductas no engañosas o en las que esté ausente un ánimo de lucro (inclusive, haría posible el castigo de una conducta imprudente, supuesto a todas luces ajeno a los alcances del tipo)³⁹.

Teniendo en cuenta las posiciones antes mencionadas, considero posible afirmar que, si bien el elemento «defraudación» es similar al que se encuentra en la estafa (artículo 196 del CP), no es posible, a mi modo de ver, interpretar al delito de defraudación tributaria en el mismo sentido que el referido delito patrimonial,

35 Por todos, véase Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 49; Abanto Vázquez, 2000, p. 423.

36 Así lo sostienen Berdugo Gómez de la Torre y Ferré Olivé (1994, p. 49), así como Martínez-Buján Pérez (2005, p. 549).

37 Defienden esta postura, en la doctrina española, entre otros, Pérez Royo (1986, p. 113), Gracia Martín (1990, p. 79) y Bacigalupo (2005, p. 474).

38 Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 549.

39 Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 50.

ya que no hay razón teleológica ni político-criminal que justifique exigir en el artículo 1 de la LPT un engaño de parecidas características al del delito de estafa. Esto es así pues el delito contemplado en el artículo 1 de la LPT no exige la generación de un «error» ni de una «disposición patrimonial» como consecuencia de aquel⁴⁰. De esta manera, «en la estafa la conducta engañosa del autor apunta a inducir a error a la víctima para conseguir una disposición patrimonial perjudicial, mientras que en la defraudación tributaria la conducta fraudulenta del autor busca dejar de pagar una deuda (tributaria)»⁴¹.

Sin embargo, la no admisión de la interpretación de la defraudación tributaria desde la perspectiva de la estafa no quiere decir que aquí se admita la posibilidad de considerar que la concurrencia del elemento defraudatorio es superflua (sobre todo, si se trata de un elemento objetivo expresamente exigido en el tipo penal). Todo lo contrario: la defraudación desempeña la función de declarar que el desvalor de la acción en el delito de defraudación tributaria consiste en algo más que en la simple infracción del deber extrapenal⁴². Siendo esto así, la exigencia del elemento «defraudación», si bien supone la necesaria verificación de una serie de maniobras de engaño, estas no deben ser analizadas con los parámetros del delito de estafa, sino que deben resultar idóneas para atentar contra el bien jurídico, radicando en ello un determinado nivel de lesividad jurídico-penalmente relevante⁴³. Por ello, a mi modo de ver, será esencial comprobar la realización de una maniobra o manipulación que tenga determinados efectos sobre la determinación del hecho o la base imponible (para así pagar una cantidad menor a la debida, es decir, pagar el tributo de manera parcial) o de la obligación tributaria (para no pagar totalmente el tributo).

Con lo expuesto, sin embargo, pienso que la explicación no está completa. Y es que, aunque algunas voces admitan al elemento defraudatorio como factor adicional a la infracción del deber extrapenal para fundamentar el desvalor de acción, generalmente no se mantiene la coherencia que obliga aquel punto de partida, pues luego el elemento defraudatorio es interpretado desde la perspectiva de los lineamientos propios de la estafa. Es decir, mientras por un lado se señala que el «defraudar» es un elemento que debe ser interpretado a partir de las características específicas del delito tributario; por otro, al desarrollar el mencionado elemento y desplegar sus efectos, se regresa irremediabilmente —tal vez de manera inconsciente— a la argumentación propia de la estafa

40 Abanto Vásquez, 2000, p. 423.

41 García Caveró, 2007a, p. 618.

42 Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 550.

43 Cfr. Bramont-Arias Torres, 2012, p. 621.

y a su estructura (engaño-error-disposición patrimonial-perjuicio)⁴⁴. Por esto, considero fundamental esbozar algunas ideas esenciales sobre la relación existente entre el obligado tributario y la administración tributaria, para poder concretar finalmente los alcances teóricos del elemento defraudatorio en el delito contemplado en el artículo 1 de la LPT.

La administración tributaria posee un sistema de gestión en la que la activa participación de los particulares posee una importancia fundamental. Tal participación se asegura a partir del establecimiento de una serie de deberes funcionales al mencionado sistema, como son los deberes formales o instrumentales (generalmente deberes de información), ya sea de manera directa (presentación de declaraciones) o indirecta (deberes registrales y contables, relevantes para comprobar la veracidad de las declaraciones)⁴⁵. Como es evidente, uno de aquellos deberes de necesario cumplimiento para garantizar el adecuado funcionamiento del sistema de gestión tributaria consiste en el deber de declarar que esencialmente radica en la obligación de poner en conocimiento a la administración tributaria de una serie de circunstancias (de hecho y de derecho) jurídico-tributariamente relevantes que permitan la afirmación de la existencia de un hecho generador de una obligación tributaria (la realización de un hecho imponible) y, a partir de ello, realizar la liquidación correspondiente para determinar la correspondiente cuota tributaria.

El mencionado deber de declarar adquiere trascendencia si se toma en cuenta la esencial circunstancia de que el sistema de gestión de la administración tributaria se ubica, desde un principio, en una posición institucional caracterizada por el desconocimiento de diversos hechos de relevancia jurídico-tributaria. Esta situación de desconocimiento es adoptada por razones de eficiencia, pues la administración tributaria renuncia a la comprobación de la veracidad de todas las declaraciones presentadas (la administración tributaria renuncia a basar en la veracidad absoluta el funcionamiento del sistema de gestión).

Esto quiere decir que, en lugar de la adopción de un modelo por el cual la administración tributaria emprendería la tarea de comprobar la veracidad

⁴⁴ Esto sucede, a mi juicio, con la argumentación propuesta por García Caveró (2007a), así como por Berdugo Gómez de la Torre y Ferré Olivé (1994), quienes, a pesar de reconocer que el delito de defraudación tributaria no debe ser analizado desde la perspectiva de la estafa, continuamente hablan de que las conductas típicas suponen un «engaño» que conduce a un «error» a la administración tributaria. Como bien menciona Pérez Royo (1986, p. 116), entender que con la infracción de los deberes tributarios se produce una falsa representación por parte de la administración tributaria, la cual resulta inducida a error, «supone llevar demasiado lejos el concepto de engaño».

⁴⁵ Pérez Royo, 1986, p. 116.

absoluta de las declaraciones realizadas por los contribuyentes (modelo que, como puede imaginarse, resultaría ineficiente por su elevada complejidad y porque las posibilidades de realizar un control riguroso de las declaraciones son ciertamente limitadas), el sistema de gestión legalmente admitido hace posible que, ante la realización de un hecho imponible (que determina el nacimiento de la obligación tributaria), el obligado tributario deba hacer conocer tal acontecimiento a la administración tributaria, ya sea a través del procedimiento de liquidación por la administración (el contribuyente realiza la declaración pertinente para que la administración realice la liquidación de la cuota a pagar por concepto de tributo, que debe ser pagada posteriormente por el contribuyente) o del procedimiento de declaración-liquidación (es el propio contribuyente quien declara, liquida y realiza el pago).

Ahora bien, este sistema de gestión de la administración tributaria, no prescinde en absoluto de las posibilidades de control. En efecto, la verificación de las declaraciones tiene lugar posteriormente, en el marco de las actividades inspectoras. Siendo esto así, la administración tributaria, mediante sus actividades de comprobación e investigación, puede llegar (a partir del acceso a otros datos, cruces de información, etc.) a realizar una correcta liquidación y, a partir de ello, determinar la totalidad de la cuota tributaria a pagar. Esto, en principio, puede permitir a la administración tributaria descubrir que se ha realizado una infracción al deber de declarar; pero no solo ello, pues también aquella entidad podrá verificar, si es que ha transcurrido el plazo correspondiente para el pago de la cuota tributaria (defraudada), la consumación del delito de defraudación tributaria, pues es claro que, de ser este el caso, el pago de la cuota objetivamente debida no ha tenido lugar en el momento legalmente establecido.

Cabe señalar, a partir de lo expuesto, que existe un deber de los particulares consistente en sacar a la administración tributaria de la situación general de desconocimiento en la que se encuentra (situación que constituye su punto de partida institucional y en la que, como se ha mencionado, se ubica por razones de eficiencia). En ese sentido, antes del inicio de cualquier actividad administrativa que, como manifestación de las potestades conferidas, se orienten a la verificación y averiguación de la verdad tributaria material, el particular posee un deber de declarar; esto es, de poner en conocimiento a la administración, en el marco legalmente establecido, la totalidad de los datos tributariamente relevantes para la determinación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria⁴⁶.

Siendo esto así, dado que el artículo 1 de la LPT precisa de la realización de maniobras fraudulentas que hagan posible el incumplimiento (en todo o en parte)

46 Gracia Martín, 1990, p. 104.

de la obligación tributaria, resulta necesario hacer mención al tipo de maniobras que pueden ingresar dentro de los contornos del tipo. Pues bien, en la doctrina se reconocen esencialmente dos manifestaciones de la infracción del deber de declarar: la omisión de la declaración y el hecho de falsear la declaración⁴⁷. Antes de analizar cada una de ellas, es importante decir que la relevancia jurídico-penal de la infracción del deber de declarar radica en que su realización representa —desde una perspectiva *ex ante*— una elevada probabilidad de que la administración tributaria realice una liquidación objetivamente incorrecta y/o que no se ingrese la cuota tributaria de manera objetiva debida dentro del plazo. En ese sentido, si los datos incorporados en la declaración constituyen la base para realizar la liquidación y aquella ha sido omitida o presentada con contenidos falsos, existe la considerable e indudable posibilidad de que la liquidación no pueda ser efectuada o que aquella no se ajuste a la realidad⁴⁸.

Pues bien, con respecto a la primera manifestación, la omisión del deber de declaración permite visualizar el escenario en el que el obligado tributario, teniendo el deber de poner en conocimiento a la administración tributaria de la existencia de un hecho generador de una obligación tributaria, omite por completo hacerlo. En ese sentido, la no presentación de la declaración representa un incremento del riesgo de producción del resultado lesivo del bien jurídico, pues con aquella omisión se imposibilita la correcta liquidación de la cuota tributaria. Esta afirmación, sin embargo, puede generar inquietudes (si la omisión de la obligación de declarar integra por completo el desvalor de acción de la defraudación tributaria o si, por el contrario, cabe exigir algún elemento adicional para satisfacer las exigencias de aquel desvalor⁴⁹), sobre todo si es que se tiene en cuenta que la omisión de la declaración constituye una mera infracción administrativa, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 172, numeral 4, y 176, numeral 1, del CT.

Ciertamente, «la infracción del deber de declarar supone rebasar el umbral del riesgo permitido administrativo, pero todavía no el del riesgo permitido penal»⁵⁰. En ese sentido, si se quiere entender a la omisión de declaración como una conducta expresiva del elemento defraudatorio de necesaria verificación en el tipo penal, habrá que dotarle de un contenido material suficiente como para satisfacer el grado de desvalor de acción jurídico-penal que caracteriza al delito de

47 *Ibidem*, p. 105.

48 *Ibidem*, p. 112.

49 Evidentemente, se trata de inquietudes que están relacionadas de manera estrecha con los presupuestos y consecuencias del debate entre las teorías de la infracción del deber y la del engaño. Al respecto, véase Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 60; Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 551; Ayala Gómez, 2009, p. 142.

50 Sánchez-Óstiz Gutiérrez, 2003, p. 119.

defraudación tributaria. Pues bien, aquel contenido material que permite identificar a una omisión de declaración como una conducta jurídico-penal relevante consiste en entender que tal omisión supone una ocultación de la realidad de los hechos tributariamente relevantes; omisión que, además, debe ser objetivamente idónea para impedir que la administración tributaria descubra el escenario ocultado a través de sus actividades de control y verificación y, así, concretar el resultado lesivo⁵¹.

Con esto, sin embargo, no quiero decir que me adhiero a la tesis jurisprudencial española que postula que «quien no declara está comunicando que no tiene nada que declarar, por lo que si no es cierto, comete defraudación»⁵² (lo cual, por lo demás, resulta problemático desde la perspectiva de un derecho penal garantista, pues aquel razonamiento permite fundamentar la incriminación sobre la base de una mera presunción y no en hechos concretos).

El hecho de que la omisión de declarar deba caracterizarse por su idoneidad para la generación del resultado lesivo implica que la no declaración responda al hecho de que la administración tributaria no disponga de otros medios para acceder al conocimiento de los datos tributariamente relevantes⁵³. Esto quiere decir que la idoneidad de la conducta consistente en la omisión de la declaración depende en gran medida de que la administración tributaria se halle en una condición de objetiva imposibilidad de acceder por otras vías a la información tributariamente relevante para, por ejemplo, conocer la existencia de un hecho generador de una obligación tributaria y realizar la correspondiente liquidación del tributo (como es evidente, no se puede ocultar lo que puede ser conocible por otros medios).

Con respecto a la segunda manifestación, como ya se mencionó, esta consiste en la declaración falseada. Este escenario resulta, en alguna medida, mucho más claro que el referido a la omisión; pues, en la declaración falseada, el elemento defraudatorio es verificable de manera más asequible: se produce a partir de una conducta activa realizada para desfigurar o manipular las bases tributarias y así pagar menos de lo debido⁵⁴. Pues bien, con respecto a las declaraciones falsas del obligado tributario sobre hechos tributariamente relevantes, es posible mencionar que la falsedad no solo puede afirmarse sobre declaraciones incorrectas, sino también sobre declaraciones incompletas⁵⁵. En ese sentido,

51 Ayala Gómez, 2009, p. 145.

52 Con múltiples referencias a la jurisprudencia española (STS español), véase Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 61; Sánchez-Óstiz Gutiérrez, 2003, p. 119.

53 Sánchez-Óstiz Gutiérrez, 2003, p. 119. De la misma opinión, al parecer, es Ayala Gómez (2009, p. 148).

54 Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 59.

55 García Caveró, 2007a, p. 617; Reátegui Sánchez & Calderón Valverde, 2012, p. 26.

resultará importante analizar si la declaración supone la incorporación de hechos falsos que devendrían en el no cumplimiento de la obligación tributaria o, en todo caso, de la declaración parcial de hechos a efectos de ocultar una determinada realidad y que se efectúe una liquidación incorrecta a partir de la declaración incompleta.

Tomando en cuenta los argumentos expresados hasta el momento, quisiera mencionar algunas ideas que emergen a partir de la comparación generalmente realizada entre el precepto español y el peruano. En el tipo penal que contempla el delito de defraudación tributaria en España (artículo 305 del CP español) no se exige expresamente que la defraudación se realice mediante el despliegue de procedimientos mendaces, maniobras fraudulentas, etc. El artículo 1 de la LPT, por el contrario, sí exige la realización de tales elementos, los que, inclusive, como antes se señaló, dotan de una determinada virtualidad lesiva a la conducta (fundamentan el desvalor jurídico-penal de acción) que hace posible la distinción entre conductas de relevancia penal y aquellas de relevancia administrativa.

Ahora bien, aunque el artículo 1 de la LPT sí contemple expresamente el elemento defraudatorio (las formas específicas de cómo este elemento se manifiesta y que hacen posible reconocerlo fehacientemente) y aunque aquel posea, en términos gramaticales, la misma estructura que el delito de estafa (artículo 196 del CP), no considero que los elementos del «engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta» deban interpretarse desde la perspectiva del mencionado delito patrimonial, pues es necesario recalcar que cada figura delictiva responde a estructuras distintas: no se puede engañar a una entidad (la administración tributaria) que desde el principio se encuentra (deliberadamente, de conformidad al modelo de gestión asumido) en una situación de desconocimiento de la existencia de la realización de un hecho imponible y de la consiguiente obligación tributaria que de aquella emana. Y es, precisamente, desde esta perspectiva en que debe interpretarse el elemento defraudatorio: no como un engaño propio de la estafa, sino como el mantenimiento de la situación de desconocimiento en la que se ubica la administración tributaria.

De esta manera, siguiendo, aunque con matices, a Sánchez-Ostiz Gutiérrez, es posible decir que la estructura de la estafa (engaño-error-disposición patrimonial-perjuicio) no se reproduce en el delito de defraudación tributaria, teniendo esta figura delictiva sus propias características a partir de la realidad institucional en la que debe ser interpretada: más que de engaño, la conducta consiste en infringir un deber de sacar a la administración tributaria de la situación de desconocimiento en la que se encuentra; más que de error, existe el mantenimiento de la presunción de veracidad de la declaración realizada por el contribuyente; más que desplazamiento patrimonial, se verifica un no ejercicio del derecho de crédito de la administración

tributaria frente a los obligados; y más que un perjuicio al patrimonio, se reconoce una afectación de las funciones que el tributo está llamado a cumplir⁵⁶.

Finalmente, debe determinarse ahora el momento en que se despliega la conducta defraudatoria del autor. Pues bien, tal comportamiento debe llevarse a cabo durante el procedimiento de determinación del tributo; esto es, el momento en que se verifica la realización del hecho imponible, se identifica al deudor tributario y se establece la base imponible y la cuantía del tributo⁵⁷. Siendo esto así, la maniobra defraudatoria realizada por el obligado tributario que suponga una alteración de cualquiera de aquellas circunstancias y que genere un incumplimiento total o parcial del pago del tributo, podrá ingresar dentro del ámbito del tipo.

Cabe mencionar que importa poco que el tributo sea autoliquidable o lo determine la propia administración tributaria, ya que en ambos escenarios el obligado tributario cuenta con la posibilidad de alterar la información con la cual resulta posible la determinación del tributo. Con todo, es posible que la maniobra fraudulenta llevada a cabo por el obligado tributario se despliegue en otro momento diferente al de la determinación del tributo: atendiendo a los hechos, la defraudación podría realizarse también en el procedimiento de fiscalización, de recaudación o incluso en la ejecución coactiva.

2. ¿Ley penal en blanco?

En la medida que el artículo 1 de la LPT establece que la conducta desvalorada jurídico-penalmente supone dejar de pagar «los tributos que establecen las leyes», será posible afirmar que el punto de referencia del delito de defraudación tributaria resulta ser establecido por leyes de naturaleza extrapenal; esto es, por normas tributarias que regulan los tributos y cuyo incumplimiento contribuye a la determinación de la conducta prohibida. De conformidad a ello, en doctrina nacional es casi unánime la opinión de que el delito de defraudación tributaria contemplado en el artículo 1 de la LPT posee la estructura de una ley penal en blanco⁵⁸.

Un sector de la doctrina señala que:

[...] no cabe duda que en la tipificación de la conducta se castiga a quien deja de pagar mediante una conducta fraudulenta los tributos que establecen las leyes,

56 Sánchez-Óstiz Gutiérrez, 2003, p. 122.

57 García Caverro, 2007a, p. 619; Bramont-Arias Torres, 2012, p. 616.

58 En doctrina nacional, por todos, véase Bramont-Arias Torres & García Cantizano, 1998, p. 474; García Cantizano, 1999, p. 66; García Navarro, 2006, p. 94; García Caverro, 2007a, p. 624; Caro John, 2010a, p. 337; Reátegui Sánchez & Calderón Valverde, 2012, p. 45.

lo que significa que la determinación de los tributos debe hacerse recurriendo a las normas tributarias. Como puede verse, la técnica de tipificación utilizada por el legislador nacional es la ley penal en blanco, de manera tal que habrá que observar en la interpretación del delito de defraudación tributaria los criterios de ordenación de las leyes penales en blanco⁵⁹.

Sin embargo, esta posición me genera muchas inquietudes. Así, decir que la determinación de los tributos requiere de la recurrencia a las normas tributarias (algo que es correcto), no implica necesariamente, a mi juicio, admitir que el delito de defraudación tributaria deba poseer la estructura de una ley penal en blanco. De las diversas definiciones que sobre este concepto se han esgrimido en la doctrina, es posible colegir, como caracterización mayoritaria, que la ley penal en blanco supone una remisión en bloque a la norma extrapenal, dejándole a este el establecimiento del elemento típico, precisamente, la infracción de la norma extrapenal, como presupuesto necesario para que se configure el tipo penal⁶⁰.

Siendo esto así, si bien la determinación de los alcances del tributo dejado de pagar, como antes se dijo, indudablemente requiere la referencia a una norma extrapenal, aquella referencia se realiza solo con fines interpretativos: la frase «tributos que establecen las leyes» es un elemento normativo que, para ser interpretado, necesita ser remitido a una norma extrapenal o, dicho de otra manera, se interpreta mediante la norma extrapenal los alcances de un elemento típico que ya se ha establecido en la propia ley penal⁶¹. Por ello, pienso más bien que la referencia al elemento «los tributos que establecen las leyes» es una remisión interpretativa al derecho tributario, pues el tipo penal ya está completo y solamente contiene elementos normativos que deben ser interpretados acudiendo a normas tributarias⁶².

Un simple ejercicio comparativo permitirá verificar que algunos de los delitos contemplados en el CP sí pueden ser interpretados desde la perspectiva de la ley penal en blanco⁶³. Estas figuras delictivas, sin embargo, se diferencian del delito

59 García Cavero, 2007a, p. 624.

60 García Arán, 1992, p. 71; Díaz y García Conlledo, 2008, p. 128; Luzón Peña, 2012, p. 66.

61 Luzón Peña, 2012, p. 66.

62 De esta opinión, en doctrina nacional, es Abanto Vásquez (2000, p. 426); aunque la posición de este autor no parece quedar del todo clara cuando, al desarrollar lo referido a la posibilidad de aplicar retroactivamente las leyes tributarias en el caso del delito de defraudación tributaria, alude reiteradamente a que el tipo penal es una ley penal en blanco. Parece compartir esta perspectiva, también en doctrina nacional, Bramont-Arias Torres (2012, p. 615).

63 En el CP peruano es posible reconocer, entre otros, los siguientes delitos como típicos de la estructura de la ley penal en blanco: artículo 168-A («El que, deliberadamente, infringiendo las normas de seguridad y salud en el trabajo y estando legalmente obligado y habiendo sido

de defraudación tributaria, pues aquellas remiten (o, mejor dicho, hacen una remisión en bloque) a una norma extrapenal, que es la que permite establecer, con la verificación de su infracción, la configuración (de cumplirse con los demás elementos típicos, evidentemente) del delito correspondiente. Esto, a mi juicio, no sucede con el delito de defraudación tributaria, pues en esta figura delictiva el propio precepto describe el comportamiento prohibido sin remisiones expresas a la normativa tributaria (lo cual no implica negar que para la comprensión de algunos conceptos incluidos en el precepto deba acudir al derecho tributario)⁶⁴.

El concepto «tributo», entonces, constituye un elemento normativo que debe ser interpretado de conformidad a la normativa extrapenal correspondiente⁶⁵. Pues bien, desde la doctrina tributarista, el tributo posee un carácter polisémico, por lo que puede ser definido válidamente desde una perspectiva estática y una dinámica (radicando la diferencia en los distintos sistemas de referencia que constituyen su punto de partida). Desde una perspectiva estática, el tributo es:

[...] una prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo exigible coactivamente, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo cumplimiento es dispuesto por la instauración de una relación jurídico-obligatoria de derecho público (deber jurídico de prestación tributaria), como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria y su consecuente normativo, fundados o graduados por el principio de capacidad contributiva, y cuyo sujeto activo es en principio, un ente de derecho público⁶⁶.

Por su parte, el tributo, desde una perspectiva dinámica, consiste en «un fenómeno normativo [...] el tributo como norma describe un hecho gravable (elemento descriptor) ante cuya ocurrencia prescribe que se generará una obligación

notificado previamente por la autoridad competente»), artículo 279-A («El que produce, desarrolla, comercializa, almacena, vende, adquiere, usa o posee armas químicas, contraviniendo las prohibiciones establecidas en la Convención sobre Armas Químicas adoptada por las Naciones Unidas en 1992»), artículo 304 («El que infringiendo leyes, reglamentos o límites máximos permisibles»), artículo 306 («Cuando el agente, contraviniendo leyes, reglamentos o disposiciones establecidas»), artículo 307-E («El que infringiendo las leyes y reglamentos»), artículo 313 («El que, contraviniendo las disposiciones de la autoridad competente»), artículo 337 («El que viola la soberanía de un Estado extranjero, practicando en su territorio actos indebidos o penetra en el mismo contraviniendo las normas de Derecho Internacional»), artículo 452 («El que infringe disposiciones sanitarias dictadas por la autoridad»).

64 Piña Garrido, 2002, p. 261.

65 Así, en doctrina española, por todos, véase a Martínez-Buján Pérez (2005, p. 555), quien considera que el vocablo «tributos» «debe ser entendido como un genuino término normativo jurídico, siendo proceso recurrir al Derecho tributario para desentrañar su significado».

66 Bravo Cucci, 2010, p. 70.

con prestación de dar suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo (elemento prescriptor)»⁶⁷.

La legislación tributaria nacional, aunque carece de una definición de tributo, se adscribe a una clasificación de los tributos en la que se emplea para ello el criterio de la función de vinculación o no de una actividad estatal con el diseño del aspecto material de la hipótesis de la norma de incidencia tributaria⁶⁸. Así, la norma II del título preliminar del CT establece tres especies tributarias: el impuesto (tributo no vinculado), la contribución y la tasa (tributos vinculados). El impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado; la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente⁶⁹.

C. Resultado típico

El artículo 1 de la LPT presenta una configuración típica según la cual el delito de defraudación tributaria exige como resultado típico el «dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes». Esto quiere decir que este resultado debe entenderse como la generación de un perjuicio para la administración tributaria, cifrado en una cuota tributaria defraudada. Lo acabado de señalar debería conducir consecuentemente a admitir —alejándome de su comprensión como delito de mera actividad⁷⁰— que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, en la medida que resulta posible distinguir dos momentos separables espacio-temporalmente: la conducta típica (conducta defraudatoria) y el resultado típico (ausencia de percepción o percepción reducida de una determinada cantidad de dinero por concepto de obligación tributaria de pago)⁷¹.

Usualmente se sostiene que el perjuicio se produce cuando el individuo no paga la respectiva cuota tributaria o ingresa, a favor de la administración tributaria, una determinada cantidad de dinero por concepto de pago de la obligación tributaria, siendo aquella cantidad de dinero menor a la que corresponde en la realidad. El momento en que debe realizarse el pago, como es claro, inicia después de la liquidación de la obligación tributaria, ya sea que esto se realice por parte

67 *Ibidem*, p. 74.

68 *Ibidem*, p. 72.

69 Al respecto, véase la norma II del título preliminar del CT.

70 García Caveró, 2007a, p. 633.

71 Abanto Vásquez, 2000, p. 431; García Caveró, 2007a, p. 633.

del propio obligado tributario (autoliquidación) o por parte de la administración tributaria. Sobre la base de estas ideas, es posible entender los motivos por los cuales algunas voces en la doctrina nacional entienden que el perjuicio sobre la recaudación tributaria debe ser efectivo; esto es, que se exija que el Estado deje de percibir los tributos realmente adeudados⁷².

Sin embargo, es importante tener en cuenta que el elemento del perjuicio no debe ser analizado desde la perspectiva de los esquemas propios de los delitos patrimoniales, sino que debe atenderse a las específicas circunstancias que le confiere el hecho de ser interpretado desde la figura nuclear del derecho penal tributario, como es el delito de defraudación tributaria. Una comprensión como esta tiene importantes consecuencias.

En primer lugar, como se explicó anteriormente, será posible afirmar que el objeto de la acción en el delito de defraudación tributaria no radica en la concreta suma de dinero recaudada efectivamente, sino en la declaración como mecanismo orientado a poner en conocimiento a la administración tributaria sobre los datos de hecho y de derecho en virtud de los cuales puede determinarse el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria material. Esta comprensión del objeto de la acción, a mi modo de ver, es congruente con el objeto del bien jurídico propuesto (la concreta pretensión tributaria subjetiva, que solo podrá concretarse una vez que se realice la liquidación de la obligación tributaria).

En segundo lugar, habrá que decir que, si se entiende al perjuicio como la no recaudación de una determinada cantidad de dinero debida, entonces habrá que esperar que la administración tributaria realice sus procedimientos de fiscalización posteriores a los pagos que los contribuyentes hagan por concepto de sus respectivas obligaciones tributarias, si es que se quiere admitir la comprensión del perjuicio en términos patrimoniales.

En efecto, si, por ejemplo, el contribuyente deja de ingresar, por medios fraudulentos, una determinada cantidad de dinero por concepto de obligación tributaria o, en todo caso, valiéndose de medios fraudulentos ingresa una cantidad de dinero menor a la que debería haber ingresado, de ser cualquiera de tales hechos detectado por la administración tributaria y esta realiza una exacta liquidación de la cuota tributaria a la que el contribuyente estaba obligado a pagar, entonces no podría hablarse de un perjuicio; pues, al haberse generado el título de ejecución, la administración tributaria podría cobrarlo en la vía administrativa correspondiente⁷³. Como es evidente, una concepción del perjuicio desde la perspectiva de los delitos patrimoniales debería llevar a pensar no solamente

72 García Rada, 1982, p. 180; Peña-Cabrera, 1996, p. 291.

73 Gracia Martín, 1990, p. 254.

que son infracciones con perjuicio económico únicamente las no descubiertas, sino también que el delito de defraudación tributaria nunca podría consumarse, pues sería siempre necesaria la concurrencia de la actuación inspectora de la administración tributaria para la liquidación de la cuota tributaria, sin la cual el hecho quedaría en todos los casos en fase de tentativa⁷⁴.

La aceptación de estos lineamientos, como es evidente, resulta político-criminalmente contraproducente, sobre todo si se toma en cuenta la ya explicada dinámica del sistema de gestión de la administración tributaria (en la que esta se ubica, por motivos de eficiencia, en una posición institucional caracterizada por el desconocimiento de diversos hechos de relevancia jurídico-tributaria).

Por estas razones, pienso que el perjuicio no debe entenderse como la no percepción —total o parcial—, por parte de la administración tributaria, del importe de la cuota tributaria objetivamente debida, sino como la aptitud de la acción para producir un perjuicio, lo cual se verifica en el momento en que se oculta el hecho imponible, pues en este momento existe ya, en potencia, un derecho de crédito a favor de la administración. De esta manera, el perjuicio, en el delito de defraudación tributaria, se produce cuando se deja de liquidar con exactitud (ya sea que la liquidación se realice por parte del mismo contribuyente o aquella sea efectuada por la propia administración tributaria). En ese sentido, el delito contemplado en el artículo 1 de la LPT, en la medida que posee la estructura de un delito de resultado, presenta, por un lado, a la conducta típica, consistente en la conducta defraudatoria, mientras que, por otro, el resultado típico consistirá en la ausencia de liquidación o liquidación defectuosa de la obligación tributaria de pago.

IV. TIPICIDAD SUBJETIVA

A. Dolo

El delito de defraudación tributaria se constituye como un delito eminentemente doloso⁷⁵, quedando excluida del tipo penal la posibilidad de comisión imprudente, para la cual, además, no existe un precepto típico específico. Consecuentemente, siendo el delito del artículo 1 de la LPT uno doloso, al autor se le atribuye el conocimiento de los alcances de su conducta (conducta fraudulenta), así como

74 *Ibíd.*, p. 255.

75 Así, por todos, véase Bramont-Arias Torres, 1995, p. 60-A; Abanto Vásquez, 2000, p. 438; García Navarro, 2006, p. 96; García Cervero, 2007a, p. 639; Yon Ruesta & Sánchez-Málaga Carrillo, 2013, p. 251.

la aptitud lesiva (riesgo directo de realización del tipo) que la misma posee de cara a la vulneración del bien jurídico-penalmente protegido.

Para poder afirmar la existencia de una actuación dolosa, el sujeto debe conocer la existencia de una obligación tributaria de pago. Esto, a mi juicio, no solo implica necesariamente el conocimiento de la existencia de un hecho imponible (esto es, de las circunstancias fácticas que hacen posible el nacimiento del deber de tributar), sino también de que debe realizar una prestación pecuniaria a favor de la administración tributaria por concepto de tributo. En ese sentido, solo el conocimiento de que existe una obligación tributaria de pago implica el conocimiento del presupuesto de la prohibición⁷⁶.

Por ello, si se toma en cuenta la estructura del tipo penal de defraudación tributaria, es posible decir que lo mínimo exigible por el dolo es el conocimiento de las circunstancias que permiten verificar la existencia de un hecho imponible. Si es que se entiende, como se hace aquí, que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, entonces el conocimiento de la realización de tal hecho debe acarrear el conocimiento de la existencia de una obligación tributaria (esto es, la obligación de pagar un tributo), de la cual, como mínimo, el individuo debe conocer que debe realizar una prestación pecuniaria a la administración tributaria (una cantidad de dinero; esto es, la cuota tributaria, aunque sin necesidad de saber con exactitud la cantidad de la misma). Ahora bien, el conocimiento de la existencia de una obligación tributaria se confirma con la realización de las conductas típicas defraudatorias.

Si es que el individuo omite declarar, oculta datos en la declaración o incorpora datos falsos en la misma, es porque pretende demostrar que no ha realizado un hecho imponible (lo cual, como se dijo, debe conocer, pues uno solo puede pretender demostrar algo que no es cuando conoce lo que realmente es) y, por ende, que no existe una obligación tributaria (lo que también conoce el individuo, pues aquello es una consecuencia de haber realizado un hecho imponible). Evidentemente, conocer la existencia de un hecho imponible, de una obligación tributaria y de la deuda tributaria correspondiente, implica conocer que la no satisfacción de la misma es un hecho que está prohibido (es de un conocimiento elemental saber que el incumplimiento de una obligación —cualquiera que sea— es un hecho desvalorado socialmente que merece un reproche, sea el que sea).

Un asunto de especial relevancia gira en torno a la delimitación entre el error de tipo y el error de prohibición en el delito de defraudación tributaria⁷⁷.

76 Díaz y García Conlledo, 2008, p. 408. En el mismo sentido, véase Abanto Vásquez, 2000, p. 438.

77 Así, por todos, véase Maiwald, 1984, p. 2; Muñoz Conde, 2007, p. 1027.

Como puede preverse, la demarcación entre ambas circunstancias tiene efectos jurídico-penales no poco importantes: si se considera que concurre error de tipo en el hecho del autor, la atipicidad penal de su conducta estaría asegurada pues, aunque tal error sea vencible, no existe una previsión que regule la comisión imprudente del delito; mientras que, si se estima que en el hecho del autor concurre un error de prohibición (que supone que el dolo ha quedado intacto), en caso de ser vencible, haría posible la imposición de una pena, aunque atenuada (por la culpabilidad disminuida del autor) y, en caso de ser invencible, la impunidad (por la exclusión de la culpabilidad del autor), sin perjuicio de las consecuencias extrapenales que implica la existencia de un injusto penal (responsabilidad civil, por ejemplo).

Considero que quien sabe que tiene una deuda tributaria y una obligación de pagar difícilmente va a poder ignorar la prohibición del incumplimiento de la obligación (esto es, el individuo no podrá decir que conocía de la existencia de la obligación de pagar, pero desconocía que su incumplimiento estaba prohibido)⁷⁸. Esto, sin embargo, significará que en este ámbito resultan prácticamente impensables los supuestos de error de prohibición; lo cual, sin embargo, no implica confundir el presupuesto de la prohibición (existencia de la deuda tributaria) con la prohibición misma, sino, en todo caso, que ambos son más inseparables que en la mayoría de figuras de delitos⁷⁹.

Por otro lado, desde una perspectiva de la teoría de la culpabilidad, de adoptarse una interpretación secuencial, habrá que admitir que debe tratarse y resolverse como error de tipo lo que ya incide en los elementos configuradores de la tipicidad. En ese sentido, dado que la actuación contraria a deber delimita el comportamiento típicamente relevante en el delito de defraudación tributaria, habrá que afirmar que el error sobre las circunstancias fácticas del hecho imponible y, consecuentemente, de la obligación tributaria, debe entenderse como error de tipo, aunque pueda dar lugar también a un error de prohibición⁸⁰. De conformidad con lo expuesto, si se tiene que, por ejemplo, un individuo actúa creyendo de manera errónea que no está obligado a pagar, no solo actúa atípicamente, sino que tampoco tiene conciencia de la antijuridicidad de su hecho. Sin embargo, esta doble relevancia del error, como error de tipo y como error de prohibición, no impide que dogmática y político-criminalmente sea mejor resolver el asunto afirmando un error de tipo⁸¹.

78 Díaz y García Conlledo, 2008, p. 409.

79 Roxin, 1997, p. 464.

80 Muñoz Conde, 2007, p. 1027.

81 Así, véase Pérez Royo, 1986, p. 150; Muñoz Conde, 2007, p. 1027.

B. Elemento subjetivo especial

Por otro lado, de la referencia que se hace en el artículo 1 de la LPT al requisito de que el agente debe actuar «en provecho propio o de un tercero», se alega la necesaria concurrencia de un elemento subjetivo distinto al dolo: un «ánimo de lucro»; esto es, la búsqueda de una ventaja patrimonial como consecuencia del impago de una deuda tributaria⁸². Sobre el presente elemento subjetivo, cabe mencionar dos asuntos relevantes.

En primer lugar, al tratarse de un elemento subjetivo de tendencia interna intensificada, no es necesario que el provecho propio o ajeno se haya alcanzado de manera efectiva para admitir la realización del tipo penal⁸³.

En segundo lugar, el elemento subjetivo especial consistente en actuar «en provecho propio o de un tercero», no solo confiere la posibilidad de que el agente incumpla fraudulentamente con el pago de un tributo del cual él es sujeto pasivo, sino también permite entender que los responsables tributarios (artículo 9 del CT) podrán cometer el delito de defraudación tributaria aun cuando el «provecho» por el incumplimiento de la obligación tributaria recaiga en el contribuyente (una persona natural o jurídica)⁸⁴.

V. TENTATIVA Y CONSUMACIÓN

Si el delito de defraudación tributaria hace referencia a un «dejar de pagar en todo o en parte los tributos», entonces deberá entenderse que la consumación del delito se produce cuando se concreta la ausencia de pago del tributo correspondiente⁸⁵ (aunque esta afirmación es aun preliminar, pues habrá que tener en cuenta las particularidades de la liquidación del tributo —por parte de la administración o por parte del deudor tributario—, como se verá más adelante). Es evidente que la afirmación de la omisión del pago del tributo está condicionada al espacio temporal que legalmente se haya determinado para la realización del pago (plazos, prórrogas, formalidades, etc., establecidos en las normas tributarias). En ese sentido, con mayor precisión, se debe decir que el delito de defraudación tributaria se consume, generalmente, desde el momento en que se ha vencido el plazo para

82 Admiten, en doctrina nacional, el elemento subjetivo del «ánimo de lucro»: Bramont-Arias Torres y García Cantizano (1998, p. 478), García Navarro (2006, p. 98) y Bramont-Arias Torres (2012, p. 621).

83 García Navarro, 2006, p. 98; García Caveró, 2007a, p. 641.

84 Así también, véase García Caveró, 2007a, p. 641.

85 Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 71.

pagar el tributo sin que se haya cumplido con el pago total o este se haya realizado solo de manera parcial⁸⁶.

En doctrina nacional se afirma que resulta importante tomar en cuenta la forma en que se realiza la liquidación de la cuota tributaria para poder determinar la consumación del delito⁸⁷. En primer lugar, si la liquidación lo hace la propia administración, el delito de defraudación tributaria se consumará cuando el contribuyente no paga el monto pecuniario correspondiente al tributo o paga el referido monto de conformidad a lo fijado de manera incorrecta por la administración tributaria como resultado de su declaración fraudulenta. Desde esta perspectiva, en la medida que el tipo penal recoge el término «dejar de pagar en todo o en parte», cabe tener en cuenta dos escenarios, dependiendo si la defraudación se produce mediante la no presentación fraudulenta de la declaración o mediante la presentación de una declaración fraudulenta.

En el primer caso, el delito se consumará cuando haya transcurrido el plazo establecido legalmente para el pago del tributo; esto es, cuando finalice el último día del periodo para el pago de la obligación tributaria⁸⁸. En el segundo caso, el delito se consumará cuando el individuo, después de notificado, realiza efectivamente el ingreso de la cuota tributaria por la cantidad (errónea) que la administración le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible⁸⁹. Esta comprensión permite, por ejemplo, pensar en la posibilidad de que entre la notificación y el pago se produzca un desistimiento voluntario (artículo 18 del CP), así como entre el pago y hasta antes del inicio de cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el tributo, sea posible la regularización tributaria (artículo 189 del CT)⁹⁰.

En segundo lugar, si la liquidación lo hace el propio contribuyente (autoliquidación), cabe diferenciar también los escenarios en los que se produce una omisión de la declaración o cuando se realiza una declaración fraudulenta. En el caso de que el contribuyente no presente la autoliquidación, la consumación del delito precisa del vencimiento del plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria correspondiente o el vencimiento de la prórroga fijada por la administración tributaria⁹¹. Esta forma de comprender la consumación del delito

86 Bramont-Arias Torres, 1995, p. 59; Peña-Cabrera, 1996, p. 293; Abanto Vásquez, 2000, p. 433; García Caveró, 2007a, p. 641.

87 Abanto Vásquez, 2000, p. 433; García Navarro, 2006, p. 99.

88 Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 71; Abanto Vásquez, 2000, p. 438; Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 567.

89 Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 567.

90 Abanto Vásquez, 2000, p. 434.

91 Aparicio Pérez, 1990, p. 103; Abanto Vásquez, 2000, p. 434; Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 566.

de defraudación tributaria en el caso de tributos autoliquidables es congruente con la exigencia típica del resultado consistente en «dejar de pagar»: si el plazo ha vencido, no hay duda en afirmar que el individuo ha dejado de pagar en las condiciones establecidas por las normas tributarias, dejándose de recaudar un tributo en el momento en que debía realizarse⁹².

Por otro lado, en caso que el contribuyente presente la autoliquidación fraudulenta, existen hasta tres posturas en cuanto a la verificación del momento consumativo del delito. Una primera posición consiste en entender que la consumación se produce ya en el instante que se presenta la declaración fraudulenta por parte del obligado tributario (pagando parcialmente el tributo o no pagándolo completamente)⁹³. La segunda posición afirma que el delito se consuma con el vencimiento del último día hábil para el ingreso voluntario del pago del tributo⁹⁴. Finalmente, una tercera posición señala que, para determinar la consumación del delito de defraudación tributaria, es necesario esperar la liquidación hecha por la propia administración tributaria⁹⁵.

Pues bien, aquí no pueden aceptarse ni la segunda ni la tercera posición. Así, pienso que la segunda posición solo resultaría admisible para el escenario consistente en no realizar la declaración y la concurrente autoliquidación; pues, vencido el plazo y no realizado aquello, se podrá hablar del impago (en este caso, total) del tributo. En ese sentido, a mi juicio, no sería adecuado pensar que, aunque el contribuyente realiza una declaración fraudulenta pagando en virtud de ello un monto menor al debido, habría que esperar hasta el último día hábil para el ingreso del pago del tributo, pues sobre el individuo se puede afirmar que ya pagó fraudulentamente un monto que no debía pagar (ya que es menor al que, conforme a la realidad que oculta, debería).

En cuanto a la tercera posición, esta tiene como punto de partida la admisión de que el nacimiento de la obligación tributaria surge de la liquidación realizada por la administración; cuestión que, como se ha señalado a lo largo de esta investigación, aquí no acepto, pues considero que el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la realización del hecho imponible⁹⁶.

92 Así, véase Abanto Vásquez, 2000, p. 434.

93 *Ibidem*, p. 436.

94 Así, véase Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 72.

95 Esta posición es defendida por Bajo Fernández y Bacigalupo Sagesse (2001, p. 249).

96 Martínez-Buján Pérez (1982, p. 348) reconoce que la posición consistente en entender que la consumación del delito de defraudación tributaria se vincula con la idea de que la obligación tributaria se origina en la liquidación de la administración.

Ahora bien, aunque desde esta posición se señale que la necesaria liquidación de la administración como presupuesto para la consumación del delito no tiene nada que ver con una determinada concepción con respecto al nacimiento de la obligación tributaria⁹⁷, esta posición parece asumir que el establecimiento de una determinada cuantía es necesaria para la consumación del delito; lo cual es incorrecto, pues la cuantía no es un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad⁹⁸.

Tomando en cuenta la configuración del precepto en el que se criminaliza la defraudación tributaria, pienso que la posición admisible es la primera; esto es, que el mencionado delito, en el caso de tributos autoliquidables, se consuma cuando se presenta la declaración-liquidación fraudulenta, pagando la suma reducida. Ahora bien, esta posición, si bien impide la posibilidad de desistimiento voluntario (pues con la declaración-liquidación el delito de defraudación tributaria ya se ha consumado), no podrá entenderse como una concepción demasiado represiva, pues será posible que el evasor se acoja al régimen de la regularización tributaria (artículo 189 del CT), aplicable para delitos ya consumados⁹⁹.

En lo que se refiere a la tentativa, regulada por el artículo 16 del CP, es posible reconocer que aquella es aplicable al delito de defraudación tributaria, en la medida que este delito se entiende como uno de resultado. Así, es factible plantear el escenario en el que el individuo ha comenzado los actos necesarios para no pagar el tributo y el pago se realiza por causas ajenas a su voluntad (por ejemplo, el descubrimiento del hecho por parte de la administración tributaria).

En ese sentido, en caso de que la administración tributaria descubra el engaño y ante ello el propio obligado tributario realice el pago del tributo antes de su vencimiento, también se podrá afirmar la posibilidad de tentativa, ya que sobre el autor no se puede colegir una determinada conducta que haga pensar en la concurrencia de la figura del desistimiento voluntario¹⁰⁰. Sin embargo, en este caso habrá que señalar que la tentativa queda impune por razones de equidad; ya que, si la regularización tributaria excluye la punibilidad del delito consumado, con mayor razón habría que admitirla para la tentativa¹⁰¹.

Ahora bien, pienso que, al igual que en el análisis de la consumación del delito, es necesario recurrir también al criterio de la forma de realizar la liquidación de la deuda tributaria para determinar los alcances de la tentativa. Siendo esto así,

97 Al respecto, véase Martínez-Buján Pérez, 1982, p. 348.

98 De la misma opinión, véase Berdugo Gómez de la Torre & Ferré Olivé, 1994, p. 72; Abanto Vázquez, 2000, p. 437; Bacigalupo, 2005, p. 482; Muñoz Conde, 2007, p. 1025.

99 Abanto Vázquez, 2000, p. 437.

100 Así, véase García Caveró, 2007a, p. 644.

101 Ídem.

en el caso de los tributos liquidables por la administración, se entiende que este es el campo propicio para la presencia de formas imperfectas de ejecución¹⁰². El conocido proceso que esta forma de pago del tributo implica (declaración del sujeto pasivo, liquidación administrativa e ingreso del pago del tributo) hace posible que la ejecución del delito quede truncada por causa de la actuación de la administración tributaria en un estadio anterior a la consumación.

Esto sucede en el ya mencionado caso en el que el individuo, a pesar de haber realizado un comportamiento objetivamente idóneo para dejar de pagar el tributo (declaración con datos falsos, incorrectos o incompletos), es descubierto por la administración tributaria, que consigue, mediante su actividad inspectora, liquidar el monto a pagar en su exacta cuantía, verificándose en este caso una defraudación tributaria no consumada. Asimismo, en el caso en que la administración tributaria logra descubrir la existencia de una obligación de pago, aunque el sujeto omite presentar la declaración, también podrá verificarse una tentativa¹⁰³.

Por el contrario, en el caso de tributos autoliquidables, no cabe la posibilidad de alegar una tentativa¹⁰⁴. Esto es así pues, en este caso, se produce una coincidencia entre el momento de la declaración con el ingreso del pago. Por ello, no cabe aquí la distinción de fases o estadios intermedios entre el comienzo de la ejecución y la consumación. Ciertamente, se podría alegar la existencia de un espacio temporal entre el momento en que finaliza el plazo para el ingreso del pago del tributo y el momento en que la infracción se descubre (o que, de cualquier otra forma, intervenga la administración tributaria). Sin embargo, con la no presentación fraudulenta de la declaración-liquidación en el plazo legalmente establecido (o con la presentación de la declaración-liquidación fraudulenta) el delito ya se habría consumado; por lo que, si el sujeto corrige su conducta infractora (pagando lo que realmente debía pagar), solo se podrá adherir al régimen de la regularización tributaria¹⁰⁵.

Como previamente se reconoció, el delito de defraudación tributaria puede realizarse también en los procedimientos de fiscalización, recaudación o ejecución coactiva. En estos casos, la determinación del comienzo de la ejecución del delito deberá atender a las particularidades de cada uno de los aludidos procedimientos.

Así, la etapa de fiscalización supone la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, de manera tal que la tentativa del delito

102 Pérez Royo, 1986, p. 177.

103 Ídem.

104 Así, en doctrina española, véase Pérez Royo, 1986, p. 178; Gracia Martín, 1990, p. 110 (nota 72).

105 Pérez Royo, 1986, p. 178.

comenzará aquí cuando la actuación fraudulenta se dirige a la administración tributaria en el marco de estos actos de fiscalización.

En la etapa de recaudación de los tributos, también puede verificarse la realización del delito de defraudación tributaria (aunque en este momento no se afecte la determinación de los tributos, sino el pago de los tributos correctamente determinados), por ejemplo, a través de una actuación fraudulenta del autor que se realizará al momento de concretar el pago (utilizando dinero falsificado o girando fraudulentamente un cheque sin los fondos suficientes).

En la etapa de ejecución coactiva, la administración tributaria procura la cobranza coactiva de la deuda tributaria mediante el ejecutor coactivo. Este procedimiento es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro del plazo legal, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que estas ya se hubieran dictado. La tentativa se iniciará aquí cuando la actuación fraudulenta se dirige al ejecutor coactivo en el marco del procedimiento de cobranza coactiva.

Finalmente, como puede extraerse de los argumentos vertidos en los párrafos anteriores sobre la consumación y la tentativa en el delito de defraudación tributaria, es posible reconocer la posibilidad de desistimiento voluntario (artículo 18 del CP) en la mencionada figura delictiva. Siendo esto así, el desistimiento del autor se visualiza (únicamente en el caso de tributos liquidados por la administración) en un momento situado entre su declaración fraudulenta y el vencimiento del pago del tributo que debió haberse pagado o que se pagó solo parcialmente.

El desistimiento puede presentarse en sus dos formas. Primero, como tentativa inacabada, en el escenario en el que el autor realiza declaraciones falsas cuyo respaldo documentario con documentos fraguados desiste luego de presentar¹⁰⁶. Segundo, como tentativa acabada, en el escenario en el que el sujeto hace una declaración fraudulenta para no pagar los tributos y luego decide corregir esa declaración y pagar los tributos realmente adeudados¹⁰⁷. Ahora bien, de conformidad al artículo 18 del CP, el desistimiento voluntario no impide la represión penal por los actos antes ya practicados si estos constituyen por sí otros delitos. En ese sentido, si, a pesar de la falsa declaración del deudor, la administración tributaria logra conocer la real condición tributaria del contribuyente, el desistimiento de seguir con los actos fraudulentos en la etapa de fiscalización, recaudación o ejecución coactiva

106 García Caverro, 2007a, p. 647.

107 Ídem.

no alcanzará a la tentativa de defraudación tributaria realizada con la declaración fraudulenta.

VI. CUANTÍA

El DLeg. 1114 (del 5 de julio de 2012), a través de su disposición complementaria derogatoria, derogó el artículo 3 de la LPT, entendido por la doctrina como un delito atenuado de defraudación tributaria¹⁰⁸. Pues bien, el supuesto típico¹⁰⁹ del mencionado artículo 3 de la LPT contemplaba una atenuación en función del monto defraudado; a saber, cuando la defraudación no superaba las 5 UIT (los cuales se referían a la cuota del tributo y no a toda la deuda tributaria).

Aquí interesa destacar que el derogado artículo 3 de la LPT, en la medida que imponía una cuantía mínima de 5 UIT (precisamente, la reducción de la pena obedecía a la cuantitativamente menor gravedad del monto defraudado), permitía pensar que, en el caso de que la conducta defraudatoria hiciera posible el incumplimiento de una obligación tributaria que significase un monto mayor a 5 UIT (es decir, un mayor perjuicio), debía aplicarse el tipo base de defraudación tributaria (artículo 1 de la LPT) o sus modalidades (artículo 2 de la LPT)¹¹⁰. Pues bien, con la derogación del artículo 3 de la LPT, todas aquellas conductas defraudatorias que suponían un perjuicio mínimo ingresan ahora dentro del ámbito del artículo 1 de la LPT, con lo cual aquellas conductas (antes atenuadas en virtud de la cuantía), ahora son objeto de un tratamiento más agresivo por parte del Estado.

Por lo demás, la existencia de un delito atenuado como el contemplado en el derogado artículo 3 de la LPT —por lo menos bajo la forma en cómo estaba configurado este— resultaba discutible, pues no se diferenciaba, en términos de injusto, con el tipo básico. Por otro lado, el modelo peruano, a diferencia del español, por lo menos en el ámbito tributario, no conoce de cuantías para determinar de manera general el ilícito penal (y así diferenciar, por ejemplo,

108 Peña-Cabrera, 1996, p. 309; Abanto Vásquez, 2000, p. 472; García Caveró, 2007a, p. 667.

109 El artículo 3 de la LPT decía lo siguiente: «El que mediante la realización de las conductas descritas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, 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». Este precepto fue derogado por el artículo 3 del D. Leg. 1114, del 5 de julio de 2012.

110 Bramont-Arias Torres & García Cantizano, 1998, p. 482; García Caveró, 2007a, p. 634.

el ilícito penal del administrativo, cuestión que sí ocurre en el modelo español); sino que, como máximo, les podría reconocer validez para una atenuación de la pena. En definitiva, en materia tributaria no existe un monto mínimo para que una determinada defraudación sea criminalizada. Por tanto, cualquier obligación tributaria incumplida fraudulentamente podría ser reprimida penalmente¹¹¹ (aunque, de ser el caso, habrá que atender a la posibilidad de descriminalizar ataques mínimos, de conformidad al principio de insignificancia).

VII. APLICACIÓN TEMPORAL DE LAS LEYES

Si se ha admitido previamente que para la comprensión de algunos elementos fijados en el tipo contemplado en el artículo 1 de la LPT es necesario recurrir a las normas de derecho tributario (pues aquí se regulan los «tributos» mencionados en el precepto penal), entonces habrá que afirmar que el delito de defraudación tributaria debe entenderse como un tipo penal que posee elementos normativos cuya interpretación y comprensión necesita de la valoración y aplicación de normas extrapenales (específicamente, las normas tributarias). Pero no solo ello, ya que, en consonancia con lo afirmado, también será posible visualizar un escenario caracterizado por una importante interrelación entre normas penales y tributarias (lo cual, por lo demás, no solo sucede en el delito de defraudación tributaria, sino prácticamente en todas las figuras delictivas contempladas en la LPT). Pues bien, a partir de todo ello, en este momento quiero concentrarme en un asunto específico: lo relacionado a la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal (y de la ley extrapenal) más favorable.

Para efectos expositivos, propongo pensar en un caso hipotético. Si el contribuyente «A» comete el delito de defraudación tributaria (al dejar de pagar de manera fraudulenta y completamente un determinado impuesto «B») el año 2010 y en 2012 se produce una reorganización legal de las infracciones tributarias, derogándose íntegramente la LPT (donde se contempla, en el artículo 1, el delito de defraudación tributaria), se acepta: primero, que «A», poseyendo la condición de imputado en el marco de un proceso penal vigente en 2013, deberá ser absuelto del delito de defraudación tributaria; y, segundo, que si «A» ya había sido condenado —por ejemplo, el 2011—, la sentencia correspondiente será revisada y la sanción, anulada (ambos escenarios de conformidad con el artículo 7 del CP que determina la obligatoria retroactividad de las normas que suprimen la infracción o aminoran la sanción)¹¹².

111 Luna-Victoria León, 1998, p. 17.

112 Al respecto, véase Luzón Peña, 2012, p. 87.

Ahora bien, piénsese en una ligera variante del caso anteriormente planteado: «A» comete el delito de defraudación tributaria el año 2010 y en 2012 el legislador decide derogar el impuesto «B» (precisamente, el impuesto que «A» dejó de pagar fraudulentamente). Tomando en cuenta que la derogación del tributo «B» entró en vigencia el 1 de enero de 2012 con efectos hacia futuro, ¿debería el juez absolver a «A» del delito de defraudación tributaria por no haber pagado de manera fraudulenta el tributo «B», aplicando retroactivamente la derogación del mismo, producida en 2012? Dicho de otra manera, ¿deben aplicarse los mismos principios que rigen para las normas penales a las normas procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico (en lo que aquí importa, las normas tributarias) con las se interpretan los tipos con elementos normativos? Aquellas normas extrapenales, ¿adquieren el carácter de «leyes penales» a todos los efectos?¹¹³.

Pues bien, en la doctrina se admite que, en cuanto a la aplicación retroactiva de las normas extrapenales (específicamente, tributarias) que ayudan a interpretar el delito tributario, también es posible la aplicación retroactiva, siempre que las consecuencias sean beneficiosas para el reo¹¹⁴. Sin embargo, pienso que las normas tributarias que complementan el delito de defraudación tributaria (o cualquier otro delito tributario que posea elementos normativos en su estructura típica) no pueden ser calificadas sin más como normas penales, siendo merecedoras de la vigencia de los principios de interpretación y aplicación del derecho penal; entre ellos, el principio de retroactividad benigna.

Si se decide considerar a las normas tributarias como normas penales, habrá que tener en cuenta que, en algunos casos, tales leyes serán temporales (esto es, su vigencia estará vinculada a la duración y permanencia de determinada situación). Ciertamente, para que ello sea así, se podría alegar —como hace la doctrina alemana¹¹⁵— que las normas tributarias constituyen leyes temporales (artículo 8 del CP), sobre las cuales no se podría aplicar el principio de retroactividad benigna (piénsese en los cambios, originados por motivaciones económicas y sociales —fines extrafiscales de los tributos, función de intervención en la economía, necesidades de mayor o menor financiación del gasto público— o por motivaciones políticas —visión sobre la justicia tributaria más correcta— que sufren año a año las normas tributarias).

113 Hace los mismos cuestionamientos, desde la perspectiva del derecho penal español, Piña Garrido (2002, p. 265).

114 En doctrina nacional, por todos, véase Abanto Vásquez, 2000, p. 428; García Cavero, 2007a, p. 627.

115 Sobre las diversas posiciones existentes en la doctrina alemana, véase Piña Garrido, 2002, p. 277.

Estos cambios pretenden regir desde el momento de la aprobación de las nuevas leyes hacia adelante, a partir de nuevas circunstancias económicas y sociales que hacen imperiosa la adopción de nuevas políticas presupuestarias (de obtención de ingresos y realización del gasto público). En todo caso, aunque no se admita que las normas tributarias constituyen normas temporales, igualmente sería posible alegar que no todo cambio normativo debe suponer la aplicación retroactiva de la nueva norma solo porque esta sea más favorable. Así, solamente las nuevas leyes que sean producto de cambios valorativos del legislador (esto es, en las que se manifieste que ya no es necesario seguir sancionando comportamientos pasados cuyo desvalor ha desaparecido) podría ser aplicadas retroactivamente¹¹⁶.

Generalmente, las normas tributarias aprobadas con posterioridad a los hechos implican la determinación de una cuota tributaria menor para el sujeto pasivo (o, en el caso del ejemplo planteado, la inexistencia de la cuota tributaria) y, a partir de ello, la fijación de una sanción menor (en el caso del ejemplo, ninguna sanción), por lo que podrían considerarse normas más favorables a efectos penales.

Sin embargo, antes de decidir si aquellas pueden (o deben) aplicarse retroactivamente, debe indagarse sobre si tal aplicación se encuentra justificada; esto es, si concurre el fundamento del principio de retroactividad más favorable: la inutilidad de la pena (ausencia de necesidad preventivo-general y preventivo-especial) por la producción de un cambio valorativo en la sociedad que ya no aprecia desvalor alguno (o, en todo caso, uno menor) en la conducta pasada del sujeto, entendiendo que no se ha afectado ningún bien jurídico merecedor de protección jurídico-penal¹¹⁷.

De esta manera, regresando al caso propuesto en líneas anteriores, considero que no sería posible la aplicación retroactiva de la norma que deroga el impuesto «B» (favoreciendo así a «A»), pues el mencionado impuesto, mientras estuvo vigente, fue lícitamente exigible. En ese sentido, el incumplimiento del pago de las cuotas tributarias sobre la base del impuesto «B» supuso en su momento una afectación al bien jurídico; por lo que, a pesar de la derogación del referido impuesto, tanto el desvalor de la conducta como el perjuicio causado permanecen¹¹⁸ (todo ello, independientemente del cobro de la deuda tributaria surgida en su momento por incumplir con la obligación de pagar el tributo).

Siguiendo con el ejemplo, ¿cambiaría en algo el hecho de que el impuesto «B» sea declarado inconstitucional? Esto es, si después de la defraudación cometida por «A», el TC, en una sentencia, declara la contrariedad de tal impuesto a los

116 Al respecto, véase Piña Garrido, 2002, p. 268.

117 Sobre estos fundamentos, véase Luzón Peña, 2012, p. 87.

118 Así también, véase Piña Garrido, 2002, p. 285.

parámetros reconocidos en la Constitución Política (por vulnerar el principio de capacidad económica o el principio de no confiscación, por ejemplo). Si se tratara de una ley penal declarada inconstitucional por el TC, los efectos serían claros: eficacia retroactiva y afectación a todos los supuestos en que se hubiera aplicado la referida ley penal con anterioridad¹¹⁹.

Ahora bien, en el caso de la inconstitucionalidad de un tributo, ¿podrá sancionarse penalmente a un individuo aplicando una ley tributaria (en la que se regula el tributo que sirve para interpretar los alcances del delito imputado) declarada inconstitucional? Aunque haya un sector doctrinal que considere la posibilidad de sancionar penalmente (o de mantener la condena ya impuesta) en este escenario¹²⁰, mi opinión consiste en afirmar la no represión de la defraudación de tributos declarados inconstitucionales en virtud del principio de justicia tributaria. Si un tributo es declarado inconstitucional, el principal efecto tributario que de ello se deriva debería consistir en la devolución de los ingresos indebidos.

Sin embargo, ello difícilmente podría suceder (pues habría que devolver ingentes cantidades de dinero a los contribuyentes afectados), por lo que se acepta generalmente que en materia tributaria la declaración de inconstitucionalidad de un tributo no posee efectos retroactivos. En todos estos casos, no se podrá obtener la devolución de los ingresos indebidos; pero tampoco se podrá, además de exigir la deuda tributaria, imponer una sanción al evasor, ya que lo que dejó de declararse y pagarse fue una deuda tributaria derivada de una obligación tributaria contraria a la Constitución Política¹²¹. Finalmente, en caso de que se declare la inconstitucionalidad de una ley que regula el tributo (expulsándola así del ordenamiento jurídico) y posteriormente entra en vigor una nueva ley (que busque subsanar, por ejemplo, las deficiencias del tributo declarado inconstitucional), esta última podría aplicarse retroactivamente (con matices) a efectos tributarios¹²², pero no penales.

VIII. ASPECTOS CONCURSALES

El delito de defraudación tributaria presenta elementos que caracterizan también al delito de estafa (artículo 196 del CP). En efecto, como es bien sabido, ambas figuras delictivas recogen las mismas modalidades fraudulentas («engaño, astucia,

119 Carbonell Mateu, 1999, p. 150. Al respecto, puede revisarse la STC 0008-2012/PI-TC, del 12 de diciembre de 2012 (FJ 108 y ss.), en la que se expresan algunas ideas sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en procesos penales en trámite y terminados.

120 Con múltiples referencias, véase Piña Garrido, 2002, p. 291.

121 *Ibíd.*, p. 292.

122 *Ibíd.*, p. 286.

ardid u otra forma fraudulenta»), lo que ha generado una serie de interpretaciones orientadas a la comprensión del delito de defraudación tributaria desde la perspectiva de la estafa. La doctrina reconoce que el delito de estafa posee una estructura en la que se requiere la verificación de una serie de elementos que deben realizarse sucesivamente: engaño, error, disposición patrimonial y perjuicio. Estos elementos, como puede preverse de lo hasta ahora desarrollado, no se verifican necesariamente en el delito de defraudación tributaria: resulta difícil afirmar, por ejemplo, el elemento del engaño (más bien, la conducta del evasor consiste en infringir un deber de sacar a la administración tributaria de la situación de desconocimiento en la que se encuentra) o el elemento del error (en realidad, existe el mantenimiento, por parte de la administración tributaria, de la presunción de veracidad de la declaración realizada por el contribuyente).

Por otro lado, los bienes jurídicos protegidos por ambos delitos son distintos. Mientras en la estafa se protege el patrimonio individual, en la defraudación tributaria se busca proteger la efectiva realización de la recaudación tributaria. No puede negarse que la afectación del interés recaudatorio del Estado implica una afectación del patrimonio estatal (pues se corrobora una determinada cantidad de dinero que no logra ingresar a las arcas del Estado, debiendo hacerlo). Sin embargo, siendo consecuente con el punto de partida adoptado (a saber, el alejamiento de la tesis patrimonialista del bien jurídico), no considero admisible entender que la lesividad del delito de defraudación tributaria deba interpretarse desde la perspectiva de la afectación al «patrimonio del Estado» o al «patrimonio público» como bien jurídico.

En ese sentido, pienso que entre los delitos de defraudación tributaria y estafa no existen relaciones concursales (ni de concurso aparente de leyes ni concurso de delitos); pues, por ejemplo, argumentar a favor de un concurso aparente de leyes entre ambas figuras delictivas, a resolver con el principio de especialidad¹²³, supondría negar que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio (esto es, que carece de un tipo común correlativo), negación que, a mi modo de ver, es incorrecta¹²⁴.

Otro asunto que posee interés en este ámbito es el referido a la posibilidad de un concurso de delitos entre el delito de defraudación tributaria y el de falsedad documental (artículo 427 del CP). Piénsese en el escenario en el que se incorporan

123 Sosteniendo que entre el delito de defraudación tributaria y el delito de estafa hay un concurso de leyes que debe ser resuelto con el principio de especialidad, véase García Caveró, 2007a, p. 652.

124 Abanto Vásquez también considera que no hay ningún tipo de concurso, «pues la defraudación tributaria se refiere a otro bien jurídico y reúne elementos totalmente diferentes» (2000, p. 485).

datos falsos a la declaración que debe ser presentada a la administración tributaria (declaración fraudulenta) o si se presentan, junto a tal declaración, documentos falsos o falsificados para sustentar lo que en la declaración se demuestra. Es interesante mencionar que en España se sostiene que la inclusión del segundo párrafo del apartado cuatro del artículo 305 del CP español¹²⁵ aclara por completo el asunto: en la medida que es usual el concurso de delitos entre la defraudación tributaria y las falsedades instrumentales llevadas a cabo para lograr aquella, la causa de anulación de la pena prevista en el párrafo mencionado debe abarcar también aquellas falsedades.

Pues bien, en el caso peruano, el artículo 189 del CT, referido a la regularización tributaria, señala que: «La improcedencia de la acción penal [...] alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización». Como es evidente, el artículo 189 del CT, al igual que en el artículo 305 del CP español, reconoce la posibilidad de la realización de falsedades que resulten instrumentales a la comisión del delito de defraudación tributaria. En ese sentido, interpretando a *sensu contrario* el artículo 189 del CT, es correcto afirmar la posible existencia de un escenario concursal entre el delito de defraudación tributaria y el delito de falsedad documental¹²⁶.

Reconociendo la posibilidad de un concurso entre el delito de defraudación tributaria y el delito de falsedad documental, es necesario señalar que los alcances de aquel (del concurso) dependen de si la falsedad se proyecta sobre documentos públicos o privados. En lo que respecta al primer escenario, pienso que la declaración del contribuyente, al ser un documento específicamente destinado a la administración tributaria —a pesar de ser suscrito por un particular— debe ser entendida como un documento público¹²⁷.

En ese sentido, habrá que afirmar la existencia de un concurso ideal entre el delito de falsedad documental y el delito de defraudación tributaria en el caso se realice una declaración en la que se consigne información falsa: se satisface el uso del documento falso (artículo 427 del CP) y, a la vez, se utiliza la declaración falsa (en la que se encarna la defraudación) como medio idóneo para dejar de pagar

125 El artículo 305 del CP español señala: «La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

126 Martínez-Buján Pérez, 2005, p. 571.

127 Así, en doctrina española, véase Rodríguez Mourullo, 1977, p. 87; Martínez-Buján Pérez, 1982, p. 375.

tributos. Se reconoce, entonces, la vulneración de dos bienes jurídicos distintos (la funcionalidad del documento en tráfico jurídico¹²⁸ y la efectiva realización de la recaudación tributaria).

El segundo escenario alude a la falsificación de documentos privados como medio para cometer una defraudación tributaria. Cabe mencionar que los comprobantes de pago, los contratos, los libros y registros contables, constituyen documentos privados¹²⁹. Pues bien, en este escenario, si es que se falsifica documentos privados, habrá un concurso aparente de leyes entre el delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la LPT) y el delito de falsificación documental (artículo 427 del CP), que será resuelto con el principio de consunción, pues el injusto de la defraudación tributaria absorbe el injusto de la falsedad documental (el desvalor de la falsedad del documento ya ha sido tenido en cuenta por el legislador al tipificar la defraudación tributaria, por lo que volver a considerarla supondría una vulneración al *non bis in idem*)¹³⁰.

IX. PENALIDAD

El delito de defraudación tributaria se castiga con una pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con una pena de multa de trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa. Asimismo, de conformidad al artículo 6 de la LPT, se debe imponer, como pena principal conjunta —y no como pena accesoria, como, creo, incorrectamente se ha señalado¹³¹—, una pena de inhabilitación no menor de seis ni mayor de siete años para ejercer por cuenta propia o por intermedio de un tercero, profesión, comercio, arte o industria.

Con respecto a la pena de inhabilitación, es posible verificar que la contemplada en el artículo 6 de la LPT es la misma que se determina en el artículo 36, inciso 4, del CP («incapacidad para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero profesión, comercio, arte o industria, que deben especificarse en la sentencia»). Pues bien, el acuerdo plenario 2-2008 señaló que, en la pena de inhabilitación contemplada en el artículo 36, inciso 4, del CP, el juez debe, motivadamente, identificar los derechos comprendidos por la inhabilitación. En ese sentido, desde una perspectiva preventivo-especial, la pena de inhabilitación debe quedar vinculada al oficio o cargo del cual se valió el sujeto (o podría valerse en el futuro)

128 Bramont-Arias Torres & García Cantizano, 1998, p. 624.

129 Navarro Faure, 2007, p. 90.

130 Aparicio Pérez, 1990, p. 123; Bajo Fernández & Bacigalupo Sagesse, 2001, p. 258; Merino Jara & Serrano González de Murillo, 2004, p. 38.

131 De esa opinión, a mi modo de ver incorrecta, son Luna-Victoria León (1998, p. 19) y Abanto Vásquez (2000, p. 442).

para la comisión del delito. Por ello, según el acuerdo plenario 2-2008, el derecho comprendido por la inhabilitación debe estar claramente relacionado con el delito cometido por el penado y, por ello, la motivación exigida debe abarcar, entre otras cuestiones, la conexión existente entre el delito cometido y el ejercicio del derecho afectado mediante la pena de inhabilitación¹³².

Finalmente, con respecto a la determinación del plazo de prescripción, cuando el precepto penal contempla penas acumuladas, habrá que tomar en cuenta el plazo de prescripción de la pena más grave. En el caso del artículo 1 de la LPT, que contempla una pena privativa de libertad, una pena de multa y una pena de inhabilitación (estas dos últimas, según el artículo 80 del CP, prescriben a los dos años), deberá tomarse como referencia, de cara al establecimiento del plazo de prescripción del delito, la pena más grave (evidentemente, la pena privativa de libertad)¹³³. Por ello, el delito de defraudación tributaria prescribirá ordinariamente a los ocho años (contados desde la consumación del delito) y extraordinariamente a los doce años (debiéndose iniciar el conteo del nuevo plazo de prescripción no desde la consumación del delito, sino desde que se interrumpe (por las actuaciones del Ministerio Público o del Poder Judicial) el plazo de prescripción ordinario¹³⁴.

132 Acuerdo plenario 2-2008, FJ 8.

133 García Cavero, 2007a, p. 656.

134 Con esto me alejo de la interpretación asumida en el acuerdo plenario 9-2007 que, al parecer, considera que el plazo de prescripción ordinario y el extraordinario empiezan a contarse desde la consumación del delito (FJ 7). Sobre la interpretación aquí asumida, véase Meini Méndez, 2009, p. 296.