

MARIO ALVA MATTEUCCI

EVASIÓN TRIBUTARIA





EVASIÓN TRIBUTARIA

© Copyright 2020:

Instituto Pacífico S. A. C

© Autor:

Mario Alva Matteucci

**Diseño, Diagramación, corrección de estilos,
cuidado de la edición y digitación a cargo de:**

Instituto Pacífico S.A.C.-2020

Jr. Castrovirreyna N.º 224-Lima 05

ISBN:

Primera edición digital: Mayo 2020

Queda terminantemente prohibido cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación total o parcial por medios electrónicos, mecánicos, ópticos, escaneado. Sin la autorización escrita de Instituto Pacífico S.A.C.

Presentación

Al escuchar el vocablo “evasión”, de manera inmediata asociamos una conducta negativa del contribuyente o administrado, que busca dejar de tributar, utilizando para ello diversos mecanismos ligados a la astucia, el ardid, la artimaña, el engaño, entre otros, todos ellos orientados a dejar de tributar.

De alguna manera, la evasión constituye un problema que debe ser enfrentado por todos los gobiernos del mundo,

buscando que esta sea cada vez menor hasta eliminarla. Sin embargo, existen países en los cuales no hay una cultura tributaria desarrollada, al igual que la idea de pertenencia a un grupo humano, ligado sobre todo a una cultura netamente individualista, que no comprende que el pago de tributos beneficia a todos.

El presente trabajo tiene la siguiente estructura:

- **Capítulo I:** pretende efectuar un análisis del problema de la evasión tributaria, comenzando por una delimitación de conceptos que tiene relación con la evasión tributaria; nos estamos refiriendo a la elusión, planeamiento tributario, economía de opción, planificación fiscal agresiva, simulación relativa y absoluta, fraude a la ley.
- **Capítulo II:** se analizará la evasión tributaria, identificando las causas por las cuales aparece la evasión, al igual que las consecuencias que de esta se derivan.
- **Capítulo III:** se desarrollará de manera detallada el tratamiento de la Ley Penal Tributaria, la cual fue aprobada por el Decreto Legislativo N.º 813 y normas modificatorias y complementarias, tomando en cuenta que esta normatividad está orientada a condenar los mecanismos utilizados para dejar de tributar al fisco.
- **Capítulo IV:** se desarrollan diversos mecanismos que están orientados a crear conciencia tributaria en los contribuyentes y administrados, además de algunos comentarios relacionados con el forjamiento del cumplimiento voluntario.
- **Capítulo V:** se establecen las pautas para entender la teoría de los juegos y la evasión tributaria, además de las herramientas que el fisco tiene para combatir la evasión tributaria.
- **Capítulo VI:** se desarrolla una pregunta relacionada con la aplicación del big data en materia tributaria, como una herramienta que la Administración Tributaria puede utilizar para detectar y combatir actos relacionados con la evasión tributaria.

Finalmente, agradecemos al Instituto Pacífico SAC por permitirme la publicación de la presente obra.

Mario Alva Matteucci

Capítulo I: Delimitando Conceptos

En esta primera parte del presente trabajo se desarrolla de manera breve una delimitación de conceptos, dentro de los cuales encontramos: i) planeamiento tributario; ii) elusión tributaria; iii) evasión tributaria; iv) economía de opción; v) simulación; y vi) fraude a la ley. Esta delimitación de conceptos nos permitirá luego distinguir con claridad, cuándo nos encontramos ante un supuesto de evasión tributaria. Veamos a continuación la delimitación conceptual que indicamos en el párrafo anterior.

1. Planeamiento tributario

El planeamiento tributario es también conocido en la doctrina como “planificación tributaria”, “estrategia tributaria”, “*tax planning*”, entre otros. A continuación, apreciamos distintas definiciones señaladas por especialistas en materia tributaria, que están relacionadas con el término planeamiento tributario. Al consultar la doctrina nacional y extranjera, hemos podido ubicar lo siguiente: En un interesante trabajo elaborado por **Álvarez Ramos, Ballesteros Grijalva y Fimbres Amparano**, los autores precisan lo siguiente:

La planeación fiscal es de suma importancia para los sujetos de la relación tributaria, por un lado, el sujeto pasivo

busca diseñar estrategia en el desarrollo de sus actividades para optimizar los costos fiscales de sus operaciones, puesto que es una actividad legal al permitir la Constitución elegir la figura jurídica que mejor convenga a sus intereses siempre y cuando sea lícita. Así mismo las leyes en ocasiones presentan una deficiente formulación lingüística originando errores de redacción, omisión, exclusión, llamadas también lagunas de Ley, motivo por el cual se utilizarán los métodos de interpretación jurídica, llegando a obtener beneficios principalmente con el método de interpretación a contrario sensum, el cual parte del principio de que en materia fiscal lo que no está expresamente prohibido está permitido ¹.

La profesora **Robles Moreno** considera que **“el planeamiento tributario al cual nos referimos es aquel que consiste en una herramienta que tiene el contribuyente para minimizar o disminuir lícitamente los efectos en el costo de los tributos que debe pagar”** ².

Según lo que señala el portal **Conexión Esan**, el cual cita a la consultora PWC y al Colegio de Contadores Públicos de Lima:

El planeamiento tributario es una herramienta que tiene como objeto optimizar los recursos de las empresas y lograr que estas obtengan beneficios tributarios en las operaciones que realizan o planean realizar. Para ello se analiza las distintas opciones que redunden en una mayor eficiencia tributaria que les permita a las empresas asumir una carga fiscal no mayor a aquella que por economía de opción sea aceptada por la ley, permitiéndoles así mejorar su situación patrimonial.

Mediante el uso adecuado del PT una empresa puede: eliminar las contingencias tributarias, optimizar las utilidades de la empresa, emplear figuras legales que no involucren simulaciones o fraude a la ley que repercutan en la obtención de proyectos económicos eficientes, minimizar los gastos y deducir adecuadamente sus gastos, minimizar o reducir el pago de impuestos utilizando correctamente las herramientas legales ³.

En la doctrina norteamericana, el autor **Corneel** precisa que **“el planeamiento tributario consiste en seleccionar la mejor de diversas formas disponibles para lograr el fin económico general deseado por el cliente, y el mejor de los métodos alternativos para manifestar la operación específica por la cual se decidió”** ⁴.

En la doctrina chilena, apreciamos que **Vergara Hernández** indica que la **“planificación tributaria es un proceso constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal”** ⁵.

Por nuestra parte, señalamos que cuando hacemos referencia al término “planeamiento tributario” debemos entender por tal a aquella herramienta gerencial utilizada por profesionales ligados a la tributación, cuyo objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos⁶. Se le conoce también con el término *tax planner*. De todas las definiciones presentadas anteriormente, observamos que el

facto común en ellas es el ahorro fiscal por parte del contribuyente, el cual determina o bien una menor carga impositiva o la eliminación total de la misma, aunque esta última se presenta en menor medida.

El planeamiento tributario es normalmente solicitado por grandes empresas o corporaciones en mayor parte y eventualmente por medianos contribuyentes. En pequeños contribuyentes no se aprecia el uso de este mecanismo, bien sea porque la carga impositiva es mínima o por el desconocimiento de esta figura, ello aunado también al desembolso de dinero que representaría para ellos el financiar un estudio o una asesoría relacionada con el planeamiento fiscal.

En la medida en que el planeamiento tributario sea realizado en un estricto cumplimiento del marco legal y no signifique algún tipo de violación normativa o la presencia de algún ilícito, será perfectamente aceptable. La dificultad se presentaría cuando este planeamiento tenga algunas figuras elusivas o cuando se determinen maniobras que se basan exclusivamente en la simulación absoluta de las operaciones, toda vez que ello podría significar una revisión pormenorizada por parte del fisco, a efectos de determinar la verdadera fiscalidad aplicable con la posibilidad de verificar la comisión de infracciones.

Según lo indican **Restrepo Pineda y Bedoya Martínez**, el concepto de “planeación tributaria hace referencia a la forma cómo el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias planea su actividad con el fin de aprovechar al máximo los beneficios tributarios expresamente contemplados en la ley. No se trata de buscar los vacíos o lagunas a la ley, se trata es de aprovechar al máximo los beneficios que la ley ha contemplado dentro del espíritu o propósito del legislador conocido como el espíritu de la ley”

2. Elusión tributaria

Al revisar el *Diccionario de la Real Academia Española* para la consulta del vocablo “elusión”, se otorga el siguiente significado: “1. f. Acción y efecto de eludir” ⁸. El Diccionario nos deriva al verbo eludir, cuyo significado es el siguiente: “(Del lat. *eludĕre*). 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos. 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl. 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche” ⁹. Para efectos del presente trabajo nos quedamos con el segundo significado.

Advertimos que, por medio de la elusión, frente a un hecho económico al que le corresponde la aplicación de una norma, se pretende dar una apariencia distinta, para que otra norma la cobertura y se le aplique una consecuencia distinta a la original.

Si se observa, por medio de la elusión, no se está evitando la imposición de un hecho gravado, ni tampoco evitando la aplicación de las normas tributarias, en realidad lo que se está presentando es coberturar ¹⁰ un hecho de manera artificiosa para que el intérprete de las normas aplique otra norma distinta ¹¹.

En la doctrina chilena, observamos que **Cattaneo Escobar y Burgos Arredondo** indican lo siguiente: “Se puede definir la elusión como el fenómeno de no ser aparente la existencia, fecha o cuantía del hecho gravado, mediando instrumentos lícitos del contribuyente, dando como resultado el no pago o subpago del tributo” ¹².

Cabe precisar lo siguiente:

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos ¹³.

Otra definición de elusión fiscal determina que esta:

[...] consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal ¹⁴.

Asimismo, una de las maneras como se combate la elusión es **“mediante un análisis económico de los hechos, el auditor puede llegar a desentrañar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por los agentes económicos, desconociendo la celebración de aquellos actos, contratos, etc. cuya aplicación resulta forzada. En estos casos, el mayor impuesto determinado por la administración debe ser pagado”**

3. Evasión tributaria

Al revisar el *Diccionario de la Real Academia Española* para la consulta del vocablo “evasión”, se otorga el siguiente significado: “(Del lat. *evasio*, -*ōnis*). 1. f. Efugio para evadir una dificultad. 2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse” ¹⁵.

El diccionario nos remite al verbo evadir, el cual tiene el siguiente significado: “(Del lat. *evadere*). 1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes. 4. prnl. fugarse (II escaparse). 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud” ¹⁷.

La evasión es en sí un mecanismo de tipo ilegal, cuyo propósito primordial es transgredir la norma para poder dejar de tributar.

En la doctrina peruana, **Ruiz de Castilla Ponce** de León precisa sobre la evasión, lo siguiente:

Podemos mencionar que dicha situación se presenta cuando determinados agentes buscan reducir –a como dé lugar– costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, tales como [...] el contrabando, fraude (engaño), actividades informales (fabricación clandestina, comercialización clandestina), etc. Es muy difícil medir la magnitud del impacto negativo en la recaudación fiscal, pero es altamente probable que se trata de un problema de cuantía mayor

En la década del 70 del siglo pasado, el tributarista peruano **Castillo** precisaba lo siguiente:

La evasión fiscal ilegítima sí constituye violación de la ley. En ella concurren todos los elementos esenciales. Nace legalmente la relación jurídica tributaria a cargo de una persona determinada vinculada legalmente al sujeto activo de dicha relación, pero el sujeto pasivo trata de sustraerse al cumplimiento de su obligación de pagar el tributo o de reducir ilegalmente dicho cargo ¹⁹.

Por otro lado, **Martínez-Carrasco Pignatelli** nos explica que:

Se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración Tributaria, para evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria ya nacida al realizarse el hecho imponible, con el propósito deliberado de percibir un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública.²⁰

En la doctrina argentina, el maestro **Villegas** indica con respecto al término evasión, que es **“toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”** ²¹.

Un caso en el cual se observa la comisión de delitos tributarios es en el de la utilización de las facturas falsas que algunos contribuyentes utilizan para reducir la carga

impositiva a favor del fisco, al incrementar los “gastos” en que han incurrido. Precisamente, en el 2012 se modificó la Ley Penal Tributaria, incorporando mayores figuras consideradas delitos como un combate por parte del Estado hacia la evasión tributaria.

Según se aprecia en los considerandos del Decreto Legislativo N.º 1114, que modificó a la Ley Penal Tributaria, determina que se ha verificado lo siguiente:

Durante los últimos años se ha detectado un alto porcentaje de contribuyentes que, entre otros supuestos, han venido utilizando intencionalmente comprobantes de pago con información falsa, así como comprobantes de pago adquiridos o confeccionados por parte de terceros con la intención de utilizar indebidamente créditos y gastos tributarios que legalmente no les corresponden, resulta necesario dictar las normas que permitan sancionar eficazmente los delitos tributarios vinculados a dichos actos.

Lo antes mencionado se manifiesta con la existencia de un mercado negro, en el cual se comercializan facturas o se “fabrican” facturas que sustentan operaciones inexistentes, ello con la finalidad de dejar de pagar tributos al fisco, al inventar gastos inexistentes que lo único que logran es rebajar de manera considerable los ingresos del contribuyente y, por consiguiente, el tributo por pagar también.

Según lo indican **Mena Garrido, Rodríguez de la Cruz y Rubio Medina**, el término evasión tributaria **“es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”** :

4. Economía de opción

En la doctrina apreciamos al profesor **Lalanne**, quien publicó un trabajo en donde se analiza la figura de la economía de opción. Allí menciona lo siguiente:

Dicho término fue empleado por primera vez en el año 1952, siendo Larraz el primer autor que utilizó esta expresión para diferenciarla del fraude de ley en materia tributaria y para destacar las particularidades que presentaba la misma en relación con otros conceptos que podían conducir a un mismo resultado (ahorro de impuestos), pero que presentaban importantes diferencias entre sí (vgr. simulación, abuso de derecho, etc.) ²³.

En la economía de opción se aprecia la existencia de una lista de varias opciones de ahorro fiscal, que la propia normatividad tributaria ofrece a los sujetos pasivos, bien sea de manera expresa o también tácitamente ²⁴.

Recordemos que en el caso de la economía de opción no se aprecia una simulación de un tipo de negocio; tampoco se comete fraude a la ley, toda vez que no se está contraviniendo alguna norma; y por último, no se va contra la finalidad ²⁵ por la cual se dictó la normatividad tributaria.

5. Simulación

Al consultar el término “simulación” en el *Diccionario de la Real Academia Española* se indica que el mismo proviene “del latín *simulatio*, -*ōnis*. Presenta dos significados: 1. f. Acción de simular. 2. f. Der. Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto

verdadero de un acto o contrato”²⁶. Es el segundo significado el que se utilizará en materia tributaria, para verificar que las operaciones que se intentan presentar no existen.

En la simulación se aprecia que la misma va casi de la mano con el engaño, lo cual trata de ocultar la verdadera voluntad de los simuladores ²⁷. Aquí se busca privilegiar la forma y a través de la misma se busca que los terceros ajenos y hasta la propia Administración Tributaria, cree, observe o considere que tal contratación corresponde a un contenido (que en realidad no tendrá eficacia).

La simulación puede ser de dos tipos: relativa o absoluta.

En el caso de la simulación de tipo relativa, lo que el contribuyente puede estar buscando es diferir la carga tributaria de un ejercicio a otro, a través de la modificación de fechas en los contratos, o tal vez modificando los precios de las contraprestaciones en la venta de bienes, ya sea sobrevaluando o subvaluando los mismos, pero en sí el contrato existe.

La Administración Tributaria cuenta con un arma importante para revertir una situación negativa con la recaudación y con este tipo de situaciones. Nos referimos al valor de mercado, que está consignado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y la normatividad relacionada con los precios de transferencia.

Distinto es el caso de la simulación absoluta, en donde la operación que se está tratando de simular no existe. Coincidimos con **Saavedra Rodríguez** cuando menciona con respecto a la simulación absoluta lo siguiente: “**Es la ausencia de conducta negocial. El sujeto en complicidad con otro u otros actúa ‘como** hubiera celebrado un acto jurídico, cuando en realidad este es ineficaz”

Para evitar este tipo de situaciones, el legislador ha considerado reglas que van en contra de la simulación absoluta y están vinculadas con las operaciones no reales. Un ejemplo de ellos es el texto del artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Primer caso: la contratación de personal por locación de servicios cuando en realidad es un trabajador bajo subordinación

Un caso típico de la simulación que se presenta regularmente en las empresas es el referido a la contratación de personal. Al interior de estas es común que se contrate a personas que deberían laborar en relación de dependencia y sujetas a subordinación (elemento característico de la renta de quinta categoría), pero son consideradas como perceptores de rentas de cuarta categoría de manera independiente e inclusive se les hace figurar en la planilla electrónica de este modo, a las cuales se les solicita la emisión de un recibo por honorario profesional en todos los meses para justificar el desembolso de dinero por sus honorarios. Aquí se está generando una contingencia, ya que se les está dando el tratamiento indebido a las rentas de trabajo. Otro elemento que para el fisco es una confirmación de esta práctica es cuando se aprecian en los procesos de auditoría, que los generadores de rentas de cuarta categoría han emitido recibos por honorarios profesionales en los meses de julio y diciembre, por el doble de lo que normalmente reciben por sus servicios a una determinada empresa. Ello confirma lo mencionado en el párrafo anterior, ya que se esconde allí la entrega de una gratificación por fiestas ²⁹.

El artículo 34 de la LIR señala que esta se obtiene por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, característica principal de lo que la doctrina denomina “vínculo laboral”.

Cabe indicar que, para que exista un vínculo laboral, debe existir previamente una relación de subordinación, la cual se manifiesta en el ejercicio de tres poderes por parte del empleador respecto a sus subordinados. Ello está señalado de manera expresa en el Informe N.º 095-2004-SUNAT/2B0000, en el que se menciona lo siguiente:

[...] a fin de establecer la existencia de subordinación en la relación jurídica, el empleador deberá necesariamente contar con las siguientes facultades: normativa o reglamentaria ³⁰, directriz ³¹ y disciplinaria ³²; ninguna de las cuales conlleva a afirmar que los elementos de exclusividad y/o permanencia en la prestación de los servicios sean características determinantes de la existencia de subordinación ³³.

Segundo caso: la venta de un inmueble por parte de una empresa constructora y la utilización de contratos de asociación en participación

Aquí puede presentarse el caso en el cual una empresa constructora utiliza indebidamente la figura de la asociación en participación, tratando de evitar la afectación al pago del IGV, al tratar de simular la entrega de acciones a personas que supuestamente han aportado un capital, cuando en realidad lo que están recibiendo es, en la práctica, la transferencia de bienes inmuebles.

Lo antes mencionado está precisado en la **RTF N.º 4318-5-2005, de fecha 13 de julio del 2005**, la cual realiza un análisis de la naturaleza de las operaciones efectuadas bajo un contrato innominado asociativo, del cual se desprende que las mencionadas prestaciones se encuentran gravadas con el impuesto por calificar como primera venta de inmuebles.

El razonamiento al cual llega el Tribunal Fiscal en la citada RTF es el siguiente:

En las operaciones que originan la acotación constituyen la primera venta de inmuebles realizada por su constructor, no tratándose de un contrato asociativo pues no existe una finalidad común entre los contratantes pues sus intereses son distintos (de un lado, la construcción de un edificio para la posterior venta de departamentos y, del otro, la adquisición de departamentos).

En este caso, la recurrente adquirió la titularidad del 87.5 % del terreno de propiedad de una persona natural, en virtud de un contrato denominado "transferencia de acciones y derechos por acuerdo asociativo de colaboración", a cambio de lo cual dicha persona debía recibir US\$ 220,000 y la propiedad exclusiva de un departamento y estacionamientos en el edificio multifamiliar que la recurrente construiría en el terreno; en virtud de posteriores adiciones, y con el previo consentimiento de la expropietaria del terreno, la recurrente transfirió a otras personas determinados porcentajes de sus derechos y acciones sobre la propiedad del inmueble a construir, pactándose en el contrato como utilidades la entrega de los departamentos que se construirían sobre el terreno, estableciendo el Tribunal que tal entrega no califica como utilidad, tratándose más bien de contratos de compraventa.

6. Fraude a la ley En palabras de **Luque Bustamante**:

Se conoce como fraude a la ley a una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo (debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada), por lo que se presume que la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal. Es decir, a pesar que una operación económica puede arrojarse legalmente de diversas maneras, estaremos frente al fraude a la ley cuando se evidencie que la forma adoptada no es la idónea para el resultado mercantil que se busca, aunque sea la más eficiente para el resultado tributario que se quiere, tanto así, que termina siendo este último el real propósito del agente al celebrar la operación ³⁴.

En este caso, se observa que para llevar a cabo esta figura existirá una norma de cobertura, que es aquella que se utiliza en otras vías, como la civil, penal, laboral, entre otras, para dar un ropaje jurídico a una operación, con la sola finalidad de evitar la carga impositiva. Ello determina entonces que se buscaría incumplir la norma tributaria, la cual calificaría entonces como una norma defraudada.

En la misma postura encontramos la opinión de **Bravo Cucci** cuando menciona lo siguiente:

Una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal. Como lo hemos dicho en anterior oportunidad, el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria, pretendiendo caracterizar dicho acto como uno sometido a otra norma tributaria normalmente menos gravosa que la que en rigor le corresponde o como uno no sometido a norma tributaria alguna³⁵.

Por último, apreciamos que **Luján** precisa:

Sin ánimo de elaborar una definición precisa, nos referiremos a los negocios en fraude a la ley como aquellos usados para conseguir la aplicación de una norma favorable (norma de cobertura) respecto a la que hubiera sido aplicable (norma defraudada), si se hubieran realizado los negocios que se considera son los apropiados o usuales para llevar a cabo lo que pretendían los sujetos que participaron del negocio ³⁶.

Capítulo II: La Evasión Tributaria

En esta segunda parte del presente trabajo se desarrollan de manera breve las causas que generan la evasión tributaria, al igual que las consecuencias que origina la misma.

Según el propio Glosario Tributario elaborado por la SUNAT, “**se define como evasión tributaria al hecho de sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, así como toda acción u omisión dolosa o violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros**” ³⁷.

En opinión de **Solórzano Tapia**:

La evasión tributaria asume un carácter encubierto y derivado de una conducta consciente y deliberada también, puede darse el caso de evasión en forma abierta como los vendedores ambulantes, y que se deriva de un acto inconsciente (error o falta). La intención o voluntad del infractor es un elemento importante en todas las legislaciones al momento de configurar la objetividad o subjetividad de la infracción y para efectos de determinar las sanciones que puedan corresponder ³⁸.

Según lo precisan **De La Roca y Hernández**, **“la evasión tributaria ‘pura’ se produce cuando los individuos no reportan todos los ingresos generados a partir de actividades desempeñadas en negocios propiamente registrados y contabilizados en las estadísticas nacionales”** ³⁹.

Hace un tiempo mencionamos lo siguiente:

Sobre la evasión fiscal, el Gobierno debe empezar con el fortalecimiento de los mecanismos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, ello con el objetivo que se descubran las maniobras que buscan dejar de tributar, siempre dentro del cumplimiento de la normatividad y las facultades de discrecionalidad que el Código Tributario le otorga. Cabe recalcar que el uso de la discrecionalidad en exceso puede dar pie a la arbitrariedad, situación esta última que no avalamos⁴⁰.

Por su parte, **Solórzano Tapia** indica que **“la evasión tributaria incluye actividades fuera de la ley, llamadas informales, como la no inscripción en la Administración Tributaria (brecha de inscripción) o declaración de ingresos menores a los obtenidos (brecha de declaración)”** ⁴¹.

1. ¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?

Poder dar respuesta a esta pregunta resulta complejo, toda vez que las causas para que se produzca la evasión dependerán del contexto donde esta se ubique. Ello implica revisar de manera distinta las realidades de los distintos territorios donde esta se manifieste.

En este sentido, es importante revisar el contexto donde se desarrolla la misma, por lo que coincidimos con la opinión formulada por **Collosa** quien precisa que **“respecto a las causas de la evasión se suele afirmar que existen tantas causas como autores hayan escrito sobre el tema. Por otro lado, es clave destacar que las causas varían de un país en otro e incluso dentro del mismo país a lo largo del tiempo y momentos de su historia”**⁴².

A continuación, señalaremos las principales causas que podemos identificar para que exista la evasión tributaria.

1.1. La informalidad

La informalidad constituye uno de los elementos que caracterizan a las sociedades latinoamericanas, dentro de las cuales se encuentra el Perú, y constituye un freno hacia el desarrollo, ya que fomenta el incumplimiento de la normatividad en general, dentro de la que se encuentra la normatividad tributaria. La informalidad también representa la cultura del no pago de tributos al fisco, respecto de las operaciones comerciales que a través de ella se generan, obteniendo ganancias en muchos casos elevadas, precisamente porque la fiscalidad no le alcanza, perjudicando también a los formales que sí cumplen con sus obligaciones tributarias al competir con ellos en el mercado en “mejores condiciones”, al no sufrir una exacción tributaria.

De acuerdo con lo indicado por el *Diccionario de la Real Academia Española*, el término informalidad significa “**1. f. Calidad de informal. f. Acción o cosa censurable por informal**”⁴³.

A su vez, cuando se investiga el significado del término informal, en el mismo diccionario encontramos el siguiente significado:

1. adj. Que no guarda las formas y reglas prevenidas.
2. adj. No convencional.
3. adj. Dicho de una persona: Que en su porte y conducta no observa la conveniente gravedad y puntualidad. U. t. c. s.
4. m. y f. Perú. Vendedor ambulante ⁴⁴

La consulta al diccionario permite apreciar que el término informal se asocia al incumplimiento de reglas previamente establecidas y de obligatorio cumplimiento. Ello implica entonces una conducta que va en contra del ordenamiento.

Es interesante apreciar la opinión de **Guersi** cuando indic que:

El origen de la informalidad no se encuentra en una tara cultural, en un problema religioso, o un origen étnico; se encuentra en la ineficiencia de la ley. En términos técnicos, somos informales por el llamado coste de la legalidad. Los políticos, los legisladores, y, mucho menos, los abogados no entienden que la ley cuesta como cualquier otra cosa. Si usted quiere hacer un negocio, necesita tiempo e información. Hacer el negocio cuesta algo independientemente del negocio mismo. Vender pintura cuesta algo más que la pintura misma; cuesta la oportunidad, la inteligencia, la ubicación, la percepción del deseo de los consumidores. Igual la ley. La ley cuesta con independencia de lo que se quiera hacer con ella. ¿Cuál es el costo de la ley, entonces? La cantidad de tiempo y de información que se necesita para cumplir con ella ⁴⁵.

La informalidad surge como una opción para salir del sistema legal, el cual muchas veces se encuentra parametrado y es de difícil acceso, sobre todo en un tema que el informal analiza muy claramente, como es el costo de oportunidad, el cual evalúa de manera permanente si es viable que se vuelva formal, detrayendo para ello parte de la riqueza que generó o simplemente ocultándola para no tributar y “perder” la ganancia obtenida.

Dentro del costo de oportunidad podemos identificar a los costos relacionados para ingresar a la formalidad, dentro de los cuales están:

- La gestión de permisos
- Pago de algunos derechos
- Inspecciones, entre otros

Luego tenemos los costos relacionados con la permanencia en la formalidad, que pueden incluir:

- Pago de licencias
- Tributos relacionados con la ganancia, como es el caso del impuesto a la renta
- Tributos relacionados con la propiedad de bienes, como es el caso del impuesto predial, el impuesto vehicular, el impuesto temporal a los activos netos (ITAN), entre otros
- Tributos relacionados con la generación de venta de bienes o prestación de servicios, como es el caso del impuesto general a las ventas.

Por su parte, **Moreno** precisa que:

El tema de la informalidad no debe ser abordado en base a las personas sino, más bien, a las actividades económicas que estas realizan. Al respecto, es posible que una misma persona realice más de una actividad económica y actúe formalmente en una e informalmente en la otra. Así, por ejemplo, se puede dar el caso de un profesional que trabaja de manera independiente y cumple con todas sus obligaciones tributarias, sin embargo, adicionalmente, tiene un negocio de venta de ropa que no está registrado ni paga tributos ⁴⁶.

En un interesante estudio, **Loayza** considera lo siguiente:

La informalidad es la forma distorsionada con la que una economía excesivamente reglamentada responde tanto a los choques que enfrenta como a su potencial de crecimiento. Se trata de una respuesta distorsionada porque la informalidad supone una asignación de recursos deficiente que conlleva la pérdida, por lo menos parcial, de las ventajas que ofrece la legalidad: la protección policial y judicial, el acceso al crédito formal, y la capacidad de participar en los mercados internacionales. Por tratar de eludir el control del estado, muchas empresas informales siguen siendo empresas pequeñas con un tamaño inferior al óptimo, utilizan canales irregulares para adquirir y distribuir bienes y servicios, y tienen que utilizar recursos constantemente para encubrir sus actividades o sobornar a funcionarios públicos ⁴⁷.

Es dentro de la informalidad en donde algunas personas, sean estas naturales o jurídicas procuran realizar operaciones comerciales y operar al margen de la normatividad imperante, presentándose incluso la aplicación de algunas figuras delictivas.

Es interesante la opinión de **Arias Minaya**, quien precisa que **“muchas veces se identifica la evasión con la informalidad, sin embargo, las causas de la informalidad difieren de las de evasión, aunque ambas están muy relacionadas y las magnitudes pueden estar muy cercanas. A mayor informalidad menor recaudación”** ⁴⁸.

1.2. La presión tributaria

Es la relación existente entre la exacción fiscal ⁴⁹ soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta de que dispone esa persona, grupo o colectividad.

En la medida en que esta sea más elevada, el fisco tendrá mayores recursos; y si la misma es ínfima, simplemente las arcas fiscales estarán en déficit.

Si la presión tributaria es incrementada de manera constante, puede significar para el administrado un mecanismo que le incite a desarrollar actividades al margen de la legalidad, sobre todo como un mecanismo para evitar la afectación tributaria.

No debemos olvidar que la presión tributaria debe ser analizada no solo a través de una determinada Administración Tributaria, sino que debe tomarse en cuenta el total de los tributos que el administrado está obligado a pagar al fisco.

Es casi seguro que se analice únicamente el total de la afectación tributaria, solo sobre la Administración Tributaria que recauda tributos internos; en el caso peruano nos estamos refiriendo a la SUNAT. Sin embargo, la presión tributaria también tiene que tomar en cuenta, a nivel individual, la afectación de los tributos municipales, como es el caso del impuesto predial, el impuesto vehicular, el impuesto de alcabala, los arbitrios municipales, entre otros tributos.

De este modo, la presión tributaria individual respecto del administrado puede ser muy alta, tomando en consideración la suma de ambas afectaciones tributarias, por lo que puede ser una causal de evasión tributaria.

En este punto, **Arias Minaya** indica que **“cuando se habla de la presión tributaria (relación entre ingresos tributarios y el PBI) se refiere a lo más importante de los ingresos por impuestos, pero no se está incluyendo las contribuciones, las tasas e impuestos municipales, impuestos regulatorios. Si se incluye esto, la presión tributaria en el Perú está en 19 % o 20%”**.⁵⁰

Es importante revisar la opinión de **Brito-Gaona** e **Iglesias**, quienes mencionan lo siguiente:

La presión tributaria se mide según el pago efectivo de impuestos y no según el monto nominal que figura en las leyes, de tal modo que, a mayor evasión impositiva, menor presión, aunque formalmente las tasas impositivas puedan ser altas. De hecho, en

aíses con alta tasa de evasión, el Estado suele elevar la presión impositiva sobre los habitantes con menos posibilidades de evasión, usualmente los consumidores ⁵¹.

1.3. La compleja legislación tributaria

La legislación tributaria en particular siempre tiene la condición de compleja, en casi todos los niveles existentes, ya sea a nivel constitucional, legal o reglamentario. La complejidad se manifiesta en mayor grado, sobre todo en estos dos últimos niveles.

La pregunta que nos podemos formular es: ¿por qué la legislación tributaria es tan compleja? Una posible respuesta sería porque el legislador y el reglamentador, procuran en su mayoría abarcar la mayor cantidad de supuestos que impidan al contribuyente o administrado que pueda dejar de aplicar la normatividad. Sin embargo, ello podría ser calificado como un elemento que perjudica primero su administración y, posteriormente, su fiscalización.

Apreciamos que la complejidad de la normatividad tributaria induce, en cierto modo, a un porcentaje de administrados, a no cumplir con la citada regulación, precisamente porque cuentan con información, recursos y medios para poder lograrlo.

En la doctrina chilena, **Barra** indica con respecto a la complejidad de la legislación tributaria que **“la precisión sería valiosa también porque reduciría las distorsiones económicas con mediciones más certeras de los ingresos relativos de las personas; y promovería, de esta forma, niveles de recaudación acordes a las expectativas de su diseño”** ⁵².

En la doctrina colombiana apreciamos la opinión de **Castro Alfaro; Marrigo Salas y Hernández Royett**, quienes señalan que **“la complejidad del sistema tributario incentiva el fraude y corrupción, puesto que cuando un sistema tributario es complejo crea un rechazo por parte de los contribuyentes, bien porque no lo entienden, considerándolo arbitrario o porque optan por no cumplir con sus obligaciones”** ⁵³.

En Colombia se precisa que **“la evasión constituye un fenómeno social presente en el contexto tributario colombiano, puesto que radica en toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito territorial por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo. Por ello, la evasión se concreta mediante la puesta en práctica de conductas fraudulentas o acciones omisivas violatorias de disposiciones legales”** ⁵⁴ .

Por su parte, el especialista **Jorratt De Luis** indica con respecto a la complejidad de la legislación lo siguiente: **“La complejidad merma la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, puesto que, para igual cantidad de recursos disponibles, el número de auditorías que es posible realizar en un determinado período es menor con un sistema tributario complejo que con uno simple. Dicho en otras palabras, con una mayor complejidad la probabilidad de detectar la evasión es menor”** ⁵⁵ .

El mismo autor, que antecede en el párrafo anterior, indicó que **“es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como son los costos de administración y cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión”** ⁵⁶ .

1.4. La resistencia fiscal

El concepto de resistencia fiscal está ligado necesariamente a la óptica interna del pensamiento del contribuyente, es decir, dentro de la psiquis del actor, todo se encuentra en el fuero interno de la persona.

Es aquí donde el pensamiento del contribuyente puede evaluar, si debe cumplir con las obligaciones tributarias que le correspondan o no.

En este tema, **Loyo Guevara** indica lo siguiente:

En rigor, el origen de la resistencia fiscal se halla, en gran parte en esa falta de confianza, en esa ausencia de convencimiento de que la actividad pública desplegada en torno a los ingresos y gastos es correcta en todos los órdenes. No puede olvidarse que aquí desempeña un importante papel vertiente del gasto público; por tanto, no es solamente la justicia en la distribución del impuesto que alcanza relieve, sino también la sana administración, la austeridad administrativa tan de moda en la actualidad con el nuevo gobierno constitucional, la plena conexión y la rendición transparente de cuentas en la vertiente del gasto público ⁵⁷ .

En el caso peruano, si la población observa que, con los recursos públicos, los funcionarios realizan un uso distinto de los mismos o realizan desviaciones de dinero para fines totalmente ajenos a la finalidad propia del Estado, sino para fines estrictamente personales, generará un resentimiento que se manifiesta en el no pago de tributos o la manera de

dejar de pagarlos, burlando la normatividad tributaria y fomentando el incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo.

Este tipo de actuaciones es **“también conocida como Desobediencia Fiscal, la Resistencia Fiscal consiste básicamente en negarnos al pago de los impuestos, o de algún impuesto en específico, con el fin de demostrarle al Estado nuestro repudio hacia su gestión, mal uso que le dan al importe recibido por medio de ellos o simplemente evitar que siga engrosando sus arcas para destinarlas a actos represivos, corrupción o desvío de fondos”** ⁵⁸.

1.5. Ausencia de una conciencia tributaria y la falta de pertenencia a un grupo

En países en donde existe una conciencia colectiva muy arraigada y la idea del individuo de mayor pertenencia al grupo con el que vive en armonía social, es casi seguro que el cumplimiento de los deberes a cargo de las personas con el Estado se dé en mayor grado.

En este tema está considerándose el pago de los tributos, sobre todo porque la cultura del cumplimiento es la regla general, toda vez que lo contrario es sancionado socialmente. Esta regla general es lo que se conoce como “norma social”.

En este tipo de sociedad, el individuo tiene plena conciencia de que su cooperación con el Estado al cumplir con el pago de los tributos que le corresponda, beneficiará no solo a él mismo, sino también a la sociedad donde se encuentra inserto,

En países donde la cultura de pertenencia no se encuentra muy arraigada y prima en cierto modo el individualismo, no existirá de por medio esa identificación tan necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el Perú, como parte de la región latinoamericana, no existe una cultura arraigada del cumplimiento, sino más bien lo contrario. No existe una idea de pertenencia a la sociedad, así como de cumplimiento de la norma social. En este sentido, la violación de la norma social se observa como una idea de logro; el poder dejar de cumplirla se convierte en una suerte de festejo, de burla, de identidad negativa.

Sobre este tema encontramos la opinión de **Borinsky**, quien precisa que:

Una norma social representa un modelo de comportamiento que es juzgado de manera similar por otros y que es sostenido en parte por la aprobación o desaprobación social. Se caracteriza por estar orientada hacia los procesos más que a los resultados.

Consecuentemente, si otros se comportan de un modo socialmente aceptado, entonces el individuo se comportará adecuadamente, y viceversa.

Dicho de otra manera, un individuo pagará sus impuestos en la medida en que crea que el cumplimiento es la norma social. Por el contrario, si el incumplimiento llega a ser lo común, entonces la norma social desaparecerá y la evasión aumentará ⁵⁹.

De allí apreciamos que, si en el entorno donde se encuentra el contribuyente, este observa que el incumplimiento de las obligaciones tributarias es la norma social, lo cotidiano, lo más seguro es que asimile esa concepción desde pequeño y lo continúe realizando a lo largo de toda su vida.

Es pertinente resaltar lo que manifiesta **Fromm**, con respecto a la pertenencia del individuo al grupo, al precisar lo siguiente:

Si el carácter de la mayoría del pueblo de una sociedad determinada, esto es, su carácter social, se halla adaptado de este modo a las tareas objetivas que el individuo debe llevar a cabo en la comunidad, las energías de los individuos resultan moldeadas de manera tal que constituyen las fuerzas productivas indispensables para el funcionamiento de la sociedad misma ⁶⁰.

1.6. Inexistencia de riesgo tributario

En la medida en que el administrado aprecia la inexistencia del riesgo tributario, frente a la conducta negativa en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, apreciará que la regla será precisamente el incumplimiento, ya que tiene como principal aliciente, el hecho de quedarse con el monto del pago del tributo que le correspondería entregar al fisco, dentro de los plazos fijados por las normas. En este sentido, si los planes de fiscalización por parte del fisco son nulos o casi inexistentes, habrá mayor posibilidad de dejar de cumplir con las obligaciones tributarias. Si no existen mecanismos de cobranza de deudas a través de un proceso de cobranza coactiva, se observará la inexistencia de mecanismos de coacción y/o coerción, lo cual incentivará la evasión tributaria.

Por ello, es importante que la propia SUNAT indicara que:

La generación de riesgo es uno de los aspectos claves para propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Esto se debe a que cuanto mayor es la posibilidad de detectar y sancionar a los infractores, mayor es el grado de cumplimiento y, por ende, mayor es la recaudación.

Esta razón justifica el establecimiento de mecanismos de fiscalización y control que sirven tanto para propiciar que se regularicen los incumplimientos, como para desalentar a los posibles evasores. Para conseguir este efecto de disuasión es imprescindible la existencia de un régimen sancionador que penalice al evasor ⁶¹.

Por nuestra parte, hace un tiempo atrás elaboramos un trabajo relacionado con la coacción y la coerción, en especial sobre las acciones concernientes a la recaudación tributaria y mencionamos lo siguiente:

Cuando nos referimos a la coacción debemos verificar que la misma es directa y objetiva, ello porque constituye un mecanismo de presión sobre un determinado individuo, que puede ser en nuestro caso el contribuyente. Es el Estado quien pone énfasis a su poder de Autotutela para lograr poner orden. La coerción es en cambio indirecta y subjetiva, también constituye un mecanismo de presión, pero específicamente va dirigido al resto de contribuyentes. A través de la coerción se procura generar una sensación de riesgo en el contribuyente, con la finalidad que realice el cumplimiento de sus obligaciones de naturaleza tributaria ⁶².

En este punto coincidimos con lo expresado por **Paredes**, quien señala que:

La evasión estará presente mientras existan deficiencias de control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria, pero más allá de esto mientras la administración tributaria no desempeñe su rol protagónico en la concientización de los ciudadanos acerca de la responsabilidad que conlleva el pago debido de los impuestos establecidos por el Estado, diseñando mecanismos de cumplimiento voluntario en los contribuyentes, con herramientas administrativas de un nivel técnico menos complejo que simplifique el sistema impositivo ⁶³.

1.7. La existencia de la economía digital

La tecnología ha permitido en los últimos tiempos la aparición de nuevas oportunidades de negocios, los cuales hacen uso de la misma para abaratar costos y poder llegar a mercados cada vez más distantes, sin necesidad de presencia física.

Ello es posible, toda vez que se utiliza una plataforma digital, para poder proveer de servicios a terceros a cambio de una retribución económica.

El desarrollo de este tipo de negocios es una manifestación de lo que se conoce como economía digital, la que en algunas situaciones compite localmente con otros prestadores de servicios, pero con una ventaja importante a nivel económico, la cual está reflejada en la no afectación tributaria, ya sea porque la normatividad local no ha previsto su afectación tributaria o también por el uso de estrategias fiscales que le permiten buscar resquicios legales, que impiden a la Administración Tributaria local afectarlos fiscalmente ⁶⁴.

Casi siempre, los criterios de afectación se utilizan para verificar las operaciones que se llevan a cabo entre empresas, que se conoce en el argot tributario como B2B, por las siglas en inglés de *business to business*, que alude a “de empresa a empresa” o también “negocio a negocio”.

El problema que se presenta en la economía digital es que las operaciones se están llevando casi en su mayoría entre una empresa, que es la proveedora de un servicio, y un consumidor o cliente final. De allí que se identifique este último hecho por la siglas B2C, que en el idioma inglés alude a *business to consumer*, que es precisamente lo que las empresas que administran plataformas digitales orientan sus operaciones hacia el consumidor final. Esto se aprecia precisamente en la economía digital.

Es en este contexto, que las empresas, sobre todo las no domiciliadas, buscan en cierto modo evadir los pagos de los tributos que les correspondería cancelar.

1.8. Existencia de regímenes promocionales que deben ser evaluados

Uno de los elementos que se aprecia en la legislación tributaria peruana es la existencia de diversos regímenes tributarios, muchos de los cuales son utilizados indebidamente por contribuyentes a quienes no les corresponden los beneficios o promociones que el Estado intenta otorgar.

Tengamos en consideración que los beneficios tributarios **“ayudan a estimular a determinados sectores económicos, pero también se presentan inquietudes si estos se justifican o no, ya que generan menores recursos para la Nación”⁶⁵**.

Es importante tener en consideración que **“la aplicación de los beneficios tributarios genera no solo un costo directo en términos de recaudación y de gastos administrativos sino también costos indirectos asociados a la ‘creación’ de figuras de evasión o elusión tributaria que diluyen los objetivos del mismo y transfieren recursos a sectores no beneficiados”⁶⁶**.

No olvidemos que el establecimiento de beneficios tributarios a personas que no les corresponde, implica necesariamente una distorsión en la asignación de recursos del Estado, los cuales, como sabemos, son casi escasos.

1.9. Altas tasas aplicables a los tributos

En una buena parte de los países que requieren de manera urgente recursos económicos, de manera muy sencilla incrementan las tasas de los diversos tributos, con lo cual se genera un malestar en la ciudadanía que observa cómo su poder adquisitivo disminuye, habida cuenta que tendrá menores recursos económicos de los que podrá disponer, ya que destinará un mayor monto de dinero para el pago de los tributos.

El solo hecho de incrementar la tasa de los tributos puede traer una recaudación inmediata, pero a la larga, perjudica a la Administración Tributaria, toda vez que la mayor parte de los contribuyentes procurará buscar una salida, no necesariamente legal, para evitar pagar el mayor monto del tributo.

Si la afectación tributaria se incrementa respecto del consumo de un determinado bien, los consumidores procurarán dejar de consumirlo o adquirirlo, para no estar afectados con la nueva tasa. Sin embargo, ello es posible únicamente con aquellos bienes que tengan una demanda elástica ⁶⁷, es decir, que tengan sustitutos y puedan ser reemplazados por otros.

Lo antes mencionado no sería aplicable tratándose del caso de productos en los cuales la demanda sea inelástica, es decir, que no admiten sustitución. Lo indicado en este párrafo se puede reflejar en lo que sucedió en

[...] las épocas de los años 80 del siglo pasado en las cuales, los gobiernos de turno optaban por el incremento de las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo en los combustibles, con lo cual el precio de la gasolina también subía y aseguraba de manera rápida una recaudación sin mayor esfuerzo, aprovechando que la gasolina era un bien que no se sustituía, generando de este modo una demanda inelástica, sobre todo porque no había sustitutos a la gasolina ⁶⁸.

1.10. Falta de capacidad de la Administración Tributaria

Dentro de esta causa, podemos indicar que en muchos casos se presentan situaciones en que los recursos asignados por parte de la Administración Tributaria, para la investigación de la evasión tributaria, son mínimos.

Asimismo, las labores de fiscalización no pueden abarcar a la totalidad de los administrados, motivo por el cual deben realizarse de manera selectiva, ello por el hecho de que los recursos asignados a las labores de fiscalización son reducidos. De allí que deben tener operativos de fiscalización que busquen generar impacto en la población, generando en cierto modo un riesgo.

Sin embargo, aquellos sectores que no reciben la visita de un fiscalizador, en los que no hay de por medio algún operativo o simplemente no están en la mira de la Administración Tributaria, continuarán con sus actividades, muchas de las cuales se encuentran al margen de la normatividad, o también mantendrán alguna conducta negativa frente a la posibilidad de afectarlos tributariamente.

1.11. El contrabando

Al efectuar una revisión del término “contrabando” nos percatamos de que el mismo obedece a un origen etimológico de la unión de dos voces: **contra**, que alude al hecho de tener una conducta opuesta a algún mandato; y **bando**, que en la Edad Media constituía una ley o pregón público de cumplimiento obligatorio.

En ese mismo sentido, se aprecia dentro de la definición del término contrabando, la elaborada por **Cabanellas**, cuando precisa que es el “**comercio o producción prohibidos por la legislación vigente. // Productos o mercancías que han sido objeto de prohibición legal. // Lo ilícito o encubierto. // Antiguamente, de ahí su etimología, lo hecho contra un bando o pregón público.**”⁶⁹

Al revisar el Diccionario de la Academia Española de la Lengua se aprecia que el vocablo contrabando presenta los siguientes significados de acuerdo con un orden de prelación:

1. m. Comercio o producción de géneros prohibidos por las leyes a los particulares. // 2. m. Introducción o exportación de géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente. // 3. m. Mercaderías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente. // 4. m. Aquello que es o tiene apariencia de ilícito, aunque no lo sea. Venir de contrabando. Llevar algún contrabando. // 5. m. Cosa que se hace contra el uso ordinario. // 6. m. ant. Cosa hecha contra un bando o pregón público.⁷⁰

Dentro de esa misma línea de pensamiento, el vocablo contrabando en términos de **Sanabria Ortiz** es:

El significado de la palabra se vinculó a la violación de leyes de carácter fiscal; es recién en esta etapa que el contrabando como término se vincula al tránsito de objetos cuya importación o exportación ha sido prohibida. La noción del contrabando como concepto esencialmente aduanero fue afirmándose en el tiempo a medida que la noción fiscal iba entrando a figurar en las prohibiciones penales.⁷¹

Finalmente, y para dar una definición del término, **Bramont Arias** señala:

[...] es todo acto tendiente a sustraer las mercaderías a la verificación de la aduana; esto es la conducción de mercaderías a lugares desde los cuales pueden emprenderse su traslado subrepticio al exterior o al interior, cuando las circunstancias de dicha conducción son suficientemente demostrativas que se ha tenido en vista sustraer las mercaderías al control de la aduana.⁷²

Por lo que se ha expuesto en los párrafos precedentes, apreciamos que el contrabando es una causa para que se produzca un tipo de evasión, que consiste en la introducción o salida clandestina del territorio nacional de mercaderías sujetas a impuestos; también suele utilizarse para indicar la producción y venta clandestina de bienes sujetos a algún tipo de tributo evitando el pago.⁷³

2. ¿Cuáles son las consecuencias de la evasión tributaria?

Una vez que hemos desarrollado de manera breve las causas que pueden originar la existencia de la evasión tributaria, revisaremos a continuación las consecuencias que esta origina.

2.1. Limita la confianza del contribuyente hacia el Estado

Si un ciudadano observa que el sistema tributario y la normatividad en general constituye para él, una especie de limitación o barrera para su crecimiento, ya sea porque existen reglas difíciles de aplicar o limitativas de su actividad, simplemente deja de cumplirlas, o más bien busca evitarlas, realizando actividades al margen de la legalidad.

En este punto, **Ortega López** expresa lo siguiente:

La confianza del ciudadano en la Administración Tributaria inicia con el diseño e implantación de un sistema tributario justo y equitativo que involucre unas reglas de juego claras y entendibles sobre las cuales se realiza el contrato social para alcanzar la sana financiación del Estado por la vía de los impuestos en el marco del Estado Social de Derecho ⁷⁴.

Para contrarrestar esta situación, el Estado y la Administración Tributaria deben tener en cuenta que el Sistema Tributario debe ser menos complicado, permitir que el administrado cumpla con sus obligaciones de una manera más sencilla y con menos pasos, lo que determinará claramente que este observe que ahora es más fácil acceder a lo que antes parecía imposible; ello alentará un acercamiento hacia la legalidad, evitando prácticas contrarias a norma.

2.2. Impide una correcta distribución de la riqueza en la población

El Estado, al no poder contar con los recursos suficientes, no podrá cumplir con el rol que tiene asignado por las normas constitucionales. Esta consecuencia se manifiesta claramente cuando el Estado no puede brindar los servicios básicos a la población, como es la salud, la educación, la vivienda, al igual que la seguridad interna y externa, además de la Administración de Justicia, precisamente por no contar con los recursos económicos suficientes, de tal modo que no podrá realizar una correcta distribución de la riqueza a la población.

No olvidemos que **“las**

instituciones, atribuciones y funciones del Estado serán las que los ciudadanos y sus organizaciones políticas y de la sociedad civil decidan y en función de estas, la sociedad debe proporcionar los recursos que sean necesarios para financiarlas”⁷⁵.

Si el Estado no cuenta con el financiamiento de recursos a través del pago de tributos, por parte de los contribuyentes, que no cumplen con las obligaciones que les corresponden, por la incorporación de prácticas de evasión tributaria, ello implica que no podrá cumplir con el rol que le corresponde con la sociedad y menos con la posibilidad de distribuir la riqueza en la población.

Cabe indicar que cuando hacemos mención a la distribución de la riqueza, esto no implica que el Estado entregue dinero a la población ⁷⁶, sino que se visualice la prestación de servicios a favor de la misma, ya sea a través de la seguridad interna, como es el caso de la policía; la seguridad externa, a través de las fuerzas armadas; la administración de justicia, por medio del Poder Judicial y los órganos que dictan justicia administrativa, como es el caso del Tribunal Fiscal; al igual que el rol que el Estado tiene en las políticas públicas, vinculadas con la salud⁷⁷, educación, vivienda, seguridad ciudadana, la infraestructura, la seguridad social y la salud, entre otras funciones.

2.3. Genera situaciones de competencia desleal entre los contribuyentes que pagan sus tributos y aquellos que los evaden

Cuando un administrado pretende burlar las normas tributarias con el propósito específico de no cumplir con las obligaciones

tributarias, utilizando para ello artimañas o elementos que buscan engañar u ocultar información que sea útil a la Administración Tributaria, se está considerando conductas delictivas que originan la evasión tributaria.

En este contexto, aquella persona que busca evitar el pago de los tributos, tiene una ventaja considerable si se le compara con el contribuyente que realiza la misma actividad cumpliendo sus obligaciones tributarias ante el fisco. Esta ventaja se refleja en el ahorro del no pago de tributos, lo cual implica una especie de competencia desleal.

Parte de los trabajos que el fisco realiza, para evitar esta figura, es detectar situaciones en las cuales existan operaciones comerciales que fueron ocultadas, para efectos de poder descubrirlas y gravarlas. Una de esas acciones se ve reflejada en la aplicación del Régimen de Percepciones ⁷⁸, ya sea en el caso de la venta interna de bienes o en el caso de la importación de bienes.

Apreciamos que, en un proceso seguido por una empresa ante Indecopi contra SUNAT, por haberla designado agente receptor ⁷⁹, se le demandó por la imposición de una barrera burocrática que impida u obstaculice ilegal y/o irracionalmente el desarrollo de sus actividades económicas en el mercado⁸⁰.

En dicho proceso, la SUNAT indicó como argumento de defensa lo siguiente:

La implementación de este Régimen de Retenciones y Percepciones del IGV tiene por finalidad asegurar el pago del impuesto respecto de los contribuyentes que presentan altos índices de incumplimiento tributario, pero además constituye una fuente de información, permitiendo identificar a

aquellos sujetos que permanecen ocultos al control de la Administración Tributaria, estableciéndose en estos casos deberes formales a cargo de los sujetos obligados, cuyo cumplimiento contribuye a optimizar los mecanismos de control y, en consecuencia, a la ampliación de la base tributaria⁸¹.

Otros argumentos que la SUNAT utiliza para la justificación de la aplicación de las percepciones a la importación de bienes se observan en el fundamento 30 de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional que resuelve el Expediente N.º 6626-2006-PA/TC, de fecha 19 de abril del 2007, el cual indica lo siguiente:

30. Al respecto en su escrito de demanda, Sunat afirma que la necesidad de implementar el Régimen de Percepciones aplicado a los importadores de bienes se sustenta en los elevados niveles de informalidad e incumplimiento en el pago del IGV por parte de los contribuyentes que efectúan la importación definitiva de bienes.

Por tal motivo a fojas 139 sostiene que el Régimen de Percepciones del IGV resulta una medida adecuada que asegura el pago del citado impuesto que generan los contribuyentes dedicados a la venta de bienes adquiridos vía importación – especialmente aquellos que participan, en la etapa de distribución minorista y venta al público– permitiendo, entre otros, alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Generación de una fuente de información oportuna que permite contrastar, en el menor plazo posible, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes involucrados;
- b) Detección oportuna del incumplimiento tributario de los sujetos que han efectuado importación de bienes y han estado sujetos a las percepciones de impuesto; c) Asegurar el pago de la obligación tributaria que generan las operaciones sujetas a control, a través del cobro anticipado de un porcentaje del importe que genera la operación de venta;
- d) Evitar que las deudas tributarias autodeclaradas por el mismo importador, informadas por el cliente del importador o determinadas por Sunat, queden impagas, y
- e) **Evitar que el incumplimiento tributario, especialmente el que se refiere al no pago del Impuesto General a las Ventas por parte de los comerciantes informales, o de aquellos que no cumplen con la obligación, genere competencia desleal contra aquellos que sí cumplen.**

Alega que una muestra de las bondades del Régimen son los resultados obtenidos desde su vigencia (fojas 143-145), según los cuales se demuestra que 1) Se ha reducido el número de agentes que importaban bienes para comercializarlos y que no se encontraban inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) o que, teniéndolo, no lo utilizaban para evitar ser detectados por la Sunat y evadir el pago de impuestos; y, 2) Ha permitido reducir las brechas de incumplimiento relacionadas con la presentación de las obligaciones tributarias y la declaración de la obligación tributaria [82](#).

Otro ejemplo de competencia desleal que podría presentarse en materia tributaria, no necesariamente está ligado a la evasión. Nos referimos al caso de la denominada utilización económica de servicios, la cual se encuentra afecta al pago del IGV. Al respecto, cabe indicar que conforme lo señala el literal b) del artículo 1 de la Ley del IGV, se afecta con dicho tributo la prestación o utilización de servicios en el país.

determina que, si un sujeto domiciliado presta los servicios dentro del territorio nacional, se encuentra afecto al IGV; y si se trata de un sujeto no domiciliado que presta sus servicios a favor de clientes domiciliados en el país, ello también se encontrará gravado con el IGV, pero bajo la figura de la utilización económica de servicios.

La explicación de por qué se busca afectar con el IGV a los servicios prestados por no domiciliados, responde a un equilibrio en las prestaciones, ya que de no afectarse con dicho tributo los servicios prestados por sujetos no domiciliados resultarían menos onerosos que los prestados por sujetos domiciliados, generándose problemas hasta de competencia desleal.

En ese sentido, si el cliente domiciliado busca contratar los servicios, apreciará que el tratamiento impositivo en IGV será el mismo si se contrata tanto a un domiciliado como a un no domiciliado, solo que en el caso de la utilización económica de servicios será el usuario del servicio quien realice el pago del IGV directamente, para poder utilizarlo posteriormente como crédito fiscal, ya que el sujeto no domiciliado no afecta con dicho tributo su facturación ⁸³.

2.4. Disminuye la base tributaria de contribuyentes

Al existir administrados que procuran evadir la normatividad tributaria a través de subterfugios⁸⁴, artimañas, ardides, astucias, entre otros; ello determina que la base de contribuyentes no se incrementa, sino que, por el contrario, se reduce.

Al existir menos contribuyentes, lo más seguro es que la Administración Tributaria presione a los contribuyentes que sí se encuentran registrados, lo que determina que serán los mismos contribuyentes de siempre los que deberán asumir las obligaciones tributarias, en detrimento muchas veces de su real capacidad tributaria.

En este punto es interesante revisar el comentario de **Casanova-Regis**, quien indica lo siguiente:

El avance de la recaudación también pasa por la ampliación de la base tributaria a aquellos contribuyentes que realizan actividades económicas al amparo de la informalidad. Para ello, es necesario incrementar la capacidad operativa y técnica de la administración tributaria, la cual requiere del apoyo político necesario para fortalecer institucionalmente a la SUNAT en el adecuado cumplimiento de sus funciones de fiscalización ⁸⁵.

2.5. Incrementa la carga tributaria de los contribuyentes que sí cumplen con el pago de sus tributos

Considerando que el Estado necesariamente debe cumplir con las funciones que constitucionalmente le corresponde, deberá verificar la fuente de financiamiento necesaria para contar con ellos.

En este sentido, si la recaudación tributaria de los tributos existentes no le permite obtener dichos recursos, lo más seguro es que se creen nuevos tributos que busquen incrementar la misma. De este modo, si a través de la evasión muchas personas buscan evitar el pago de tributos, el Estado tratará de cubrir algún déficit fiscal, a través de la creación de nuevos tributos.

En este sentido, la consecuencia inmediata que se pueda apreciar es que los nuevos tributos, terminen siendo asumidos por los mismos contribuyentes, que ya soportan una carga tributaria, en muchos casos elevada, pudiendo presentarse casos en los cuales se presenten situaciones en las cuales no se esté cumpliendo con la aplicación del principio de capacidad contributiva.

2.6. Retraso tecnológico

Por medio de la tecnología, se busca desarrollar alguna técnica sobre la base del conocimiento, entendido este último como la unión de la información, el contexto y la experiencia adquirida por parte de un sujeto o una colectividad, en el transcurso del tiempo.

En alguna ocasión, y siguiendo este orden de ideas, señalamos lo siguiente:

El uso de la tecnología no es algo que ha surgido en los últimos años, sino que ha venido siendo desarrollada con la experimentación, las pruebas respectivas, la aprobación, la puesta en marcha de los proyectos, hasta el abandono de algunos modelos que quedaron desfasados e inservibles. Cabe precisar que los fracasos, errores, fallas y los éxitos son materia cotidiana propia de la investigación tecnológica, toda vez que hasta de un error se aprende ⁸⁶.

La tecnología, de por sí, nos permite desarrollar mejor las tareas que emprendemos, busca maximizar resultados en el menor tiempo posible, de tal modo que se reduzcan los costos y se incremente la productividad, logrando de ese modo eficiencia, a la vez que eficacia.

Para desarrollar la tecnología y mantenerse actualizado en el tiempo, los Estados hoy en día realizan fuertes inversiones de capital. Lamentablemente, producto de la evasión, al existir menos recursos económicos, no se podrá mantener el ritmo de desarrollo completo y complejo de la tecnología, quedando rezagados en el tiempo, con problemas permanentes para lograr mejoras, tanto a nivel de infraestructura como a nivel de atención a los ciudadanos. Ello también influye en el nivel de atención de los propios contribuyentes, quienes observarán a un Estado anquilosado, que no desarrolla herramientas mucho más actuales, que puedan afrontar nuevos problemas y dificultades que se presenten de manera permanente.

2.7. Negativa de inversión por parte de capitales tanto nacionales como extranjeros

Por su propia naturaleza, la inversión es en sí riesgosa, a diferencia del ahorro, porque se puede ganar o se puede perder, pero en caso de ganancia puede generar un mayor rédito que el ahorro. Dependerá del conocimiento del mercado, de las oportunidades que se presentan, del periodo que se busque la inversión (a corto, mediano o largo plazo), de la fiscalidad aplicable, entre otras variables para poder planificar la misma.

Parte del análisis que realizan las personas o empresas que desean invertir sus capitales es la búsqueda de territorios en los cuales la evasión tributaria no sea la regla, ello por el hecho de que como el Estado no cuenta con los recursos suficientes para poder cubrir su presupuesto, lo más seguro que realice, será una mayor exigencia a todos los contribuyentes, ya sea con incremento de tasas, presión por la creación de nuevos impuestos o fiscalizaciones mucho más complejas.

La evasión tributaria determina en cierto modo una rebaja considerable de la inversión privada, o tal vez, llegar hasta la desaparición de la misma por parte del inversionista, al no tener la confianza suficiente para arriesgar su capital.

Régimen de denuncias y recompensas de la SUNAT

1. ¿Conoce usted el régimen de denuncias y recompensas de la SUNAT?

1.1. Introducción

Mediante la Ley N.º 26557, el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias.

En este contexto, el 20 de abril de 1996 se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, la cual fue aprobada por el Decreto Legislativo N.º 815. Esta norma contiene dos títulos claramente diferenciados:

- El Título I regula los supuestos de exclusión o reducción de la pena.
- El Título II considera la regulación de las denuncias y el otorgamiento de recompensas.

El motivo del presente trabajo es revisar la regulación específica que está relacionada con el régimen de denuncias y el otorgamiento de recompensas a las personas que las formulan, que se encuentra en el Título II.

1.2. Las denuncias

Tengamos en cuenta que el último párrafo del artículo 60 del Código Tributario indica que cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

En la doctrina apreciamos la opinión de Gavilán Núñez, Mingot Ascencao y Silva-Riesco Ojeda, quienes mencionan, con respecto a la legislación peruana, que trata el tema de las denuncias y recompensas, lo siguiente:

En el caso de Perú, la regulación es la más extensa y detallada de todas las analizadas, diferenciando las denuncias en las que se solicita recompensa, de aquellas en las que no se solicita la misma. En concreto:

1. Denuncias con solicitud de recompensa La normativa la encontramos en la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT, de 31 de marzo del 2003, por la que se regula el Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas en aplicación de los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo N.º 815 de 1996 por el que se aprueba la Ley de Exclusión o Reducción de la Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria.
2. Denuncias sin solicitud de recompensa ⁸⁷Para este tipo de denuncias deben tenerse en cuenta dos normas. La Circular N.º 033-2005 de 27 de diciembre del 2005, por la que se establecen criterios uniformes para la evaluación, selección y programación de las denuncias a nivel nacional, y la Resolución N.º 019-2007/SUNAT, por la que se aprueban disposiciones y formatos para la presentación de las denuncias sobre el incumplimiento de obligaciones tributarias respecto de los tributos internos⁸⁸.

1.3. Las denuncias y recompensas: algunas definiciones

El Título II de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria considera la regulación de las denuncias y recompensas específicamente en los artículos 11 al 21, los cuales serán materia de revisión en posteriores líneas.

Al efectuar una revisión del texto del artículo 11 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, apreciamos que el legislador considera, solo a efectos de dicha norma, dos definiciones de términos: “denunciante” y “recompensa”.

1.3.1. El denunciante

En este punto, según lo precisa el texto del literal a) del artículo 11, se indica que el término “denunciante” significa lo siguiente: **“aquel que pone en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones contempladas en el artículo 178 del Código Tributario”**.

El texto del literal d) del artículo 11 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS ⁸⁹precisa que el término “denunciante” significa lo siguiente: “aquel que ponga en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la comisión de infracciones mediante actos fraudulentos”.

Se puede indicar que el término denunciante puede tener como términos relacionados a los siguientes: “delator”, “denunciador”, “acusador” y “soplón”.

Cuando en el mencionado literal a) del artículo 11 del dispositivo materia de comentario indica el término “actos fraudulentos”

debemos entender que hace referencia a actos contrarios a norma, los cuales están orientados a generar la comisión de las infracciones tributarias que se encuentran tipificadas en el texto del artículo 178 del Código Tributario ⁹¹, las cuales se indican a continuación:

Artículo 178. Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
2. Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
3. Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
4. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.
5. Derogado.
6. No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.
7. Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley N.º 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11 de la citada ley.
8. Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley N.º 28194 con información no conforme con la realidad ⁹².

No olvidemos que toda denuncia siempre tiene un objetivo principal: establecer o avisar a una autoridad competente sobre el cometimiento de un ilícito, de un error o de un delito. Al realizar la denuncia, el sujeto que la lleva a cabo debe explicar quién cometió ese acto ilícito, en qué situaciones o condiciones y en qué momento. Estos datos son muy importantes, ya que luego, de acuerdo con el procedimiento a seguir en cada caso, pueden colaborar para que se realice el seguimiento específico del caso y se pueda aplicar la sanción o castigo correspondiente a quien haya cometido el crimen ⁹³.

1.3.2. La recompensa

Según lo dispuesto por el literal b) del artículo 11, se indica que el término “recompensa” significa lo siguiente: “aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante”.

De acuerdo con el *Diccionario de la lengua española*, el término recompensa tiene el siguiente significado:

1. f. Acción y efecto de recompensar.
2. f. Aquello que sirve para recompensar ⁹⁴.

A su vez, el término recompensar tiene el siguiente significado:

1. tr. Compensar el daño hecho.
2. tr. Retribuir o remunerar un servicio.
3. tr. Premiar un beneficio, favor, virtud o mérito ⁹⁵.

El texto del literal e) del artículo 11 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS precisa que el término recompensa significa **“aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante”**.

Al consultar la doctrina, observamos que existe una relación bastante cercana entre la pena y la recompensa, ello lo indica **Bentham** cuando menciona lo siguiente:

Si es menester ser avaro de las penas, es menester serlo también de la recompensa; porque toda recompensa es el producto de la pena. El bien y el mal tienen un tronco común. Si la recompensa es en dinero, no se da más que a expensas del público: verdad trivial, que no necesita de prueba, pero buena siempre de recordar, añadiendo que los impuestos son el fruto del apremio; y que todo igual por otra parte, el gusto del lucro no equivale al mal de la pérdida⁹⁶.

También en la doctrina observamos que **Ortiz Pradillo** precisa que el premio y el castigo —la pena y la recompensa— son valores presentes en la Justicia Penal a lo largo de la historia de la humanidad y por ello han sido incentivadas y desarrolladas por igual también desde tiempos remotos ⁹⁷.

1.4. ¿Cuál es la finalidad del sistema de denuncias y recompensas?

Tal como lo indica el texto del artículo 12 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, el sistema de denuncias y recompensas tiene por finalidad promover, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 6o del Código Tributario, la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el artículo 178 del Código Tributario mediante acciones fraudulentas.

Como se recordará, el texto del segundo párrafo del artículo 6o del Código Tributario menciona que cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

En este sentido, apreciamos que a través de la legislación se permite la participación de todas las personas que de algún modo tengan conocimiento de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Para poder continuar con el desarrollo del presente análisis, resulta de importancia poder responder a la siguiente pregunta: ¿qué debemos entender como hecho generador?

Tengamos presente que, conforme lo indica el texto del artículo 37 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), se precisa con respecto al término “hecho generador” lo siguiente: **“El hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”**.

En ese mismo sentido, apreciamos lo que indica el artículo 21 del Modelo de Código Tributario del CIAT (conocido como el Código del CIAT). Ahora bien, allí se menciona que el hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.5. ¿Qué personas pueden formular denuncias ante la SUNAT?

En aplicación de lo señalado por el artículo 13 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, se menciona que cualquier persona puede denunciar ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la comisión de las infracciones descritas en el artículo precedente, el cual está ligado al texto del artículo 178 del Código Tributario, debiendo colaborar con la investigación.

Aquí es necesario mencionar que el texto del artículo 12 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS (norma que reglamentó los artículos 4 y 14 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, indica que cualquier persona puede denunciar ante la SUNAT la comisión de infracciones mediante actos fraudulentos).

Asimismo, también se precisa que los actos fraudulentos materia de la denuncia serán determinados en la resolución judicial consentida.

Finalmente, se indica que en los casos en que la SUNAT, dentro del marco que establece la ley, no hubiera presentado denuncia penal ante el Ministerio Público, los actos fraudulentos materia de la denuncia serán determinados en la resolución consentida que resuelva la procedencia o improcedencia del otorgamiento de la recompensa expedida por la SUNAT.

1.6. ¿Cuándo recibirá el denunciante la recompensa?

Conforme lo precisa el texto del artículo 14 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, el denunciante recibirá la recompensa que se fije

mediante resolución de Superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.

Nótese que no basta con formular una denuncia para que inmediatamente se entregue la recompensa, sino que el fisco deberá corroborar la información proporcionada por el denunciante.

Adicionalmente a lo señalado anteriormente, debemos precisar que el texto del artículo 14 citado anteriormente fue regulado a través del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS.

1.7. ¿Qué requisitos se exigen para la entrega de la recompensa?

Conforme lo indica el texto del artículo 14 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS, se precisan los requisitos para poder proceder con la entrega de la recompensa. Dicho artículo indica que solo se otorgará la recompensa, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1. Que la resolución judicial consentida, emitida en el procedimiento penal, o la resolución administrativa consentida en los casos previstos en el último párrafo del artículo 12, derivados de la denuncia que sustenta la solicitud de recompensa, establezca o de ella se concluya que:

a) Los hechos denunciados constituyen actos fraudulentos.

b) El denunciante no ha participado en la comisión de la infracción denunciada ⁹⁸.

2. Las instancias administrativas o judiciales confirmen la Resolución de Intendencia, Orden de Pago o Resolución de Determinación de la deuda tributaria materia de la denuncia o estas hayan quedado firmes, según lo dispuesto en el artículo 124 del Código Tributario y en la Ley N.º 27584 y normas modificatorias.

La SUNAT emitirá la resolución correspondiente en la que se determine la improcedencia del otorgamiento de la recompensa.

1.8. ¿Cómo se fija el monto de la recompensa?

Según lo indica el texto del artículo 15 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, se precisa que la recompensa a otorgarse establecerá en función del monto efectivamente recaudado por la SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia y en ningún caso podrá exceder al 10 % de dicho importe.

En este punto, consideramos pertinente indicar que a través de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT, la cual fue publicada en el diario oficial *El Peruano* el 31 de marzo del 2003, se aprobó el Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas de los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo N.º 815.

En el artículo 8 de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT contiene las reglas que se deben tomar en cuenta para la base de cálculo para la recompensa. Allí se indica que la base de cálculo de la recompensa se determinará en función a los pagos que, con carácter definitivo, se efectúen por la deuda tributaria materia de la denuncia. La deuda tributaria comprende los tributos, los intereses y las multas, conforme con el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

También se precisa que si en la fiscalización se detectan reparos distintos a los hechos y periodos denunciados, la deuda que se genere por estos hechos y periodos no formará parte de la base de cálculo de la recompensa. En los supuestos en que se detecten reparos distintos a los hechos

denunciados y que correspondan al mismo periodo denunciado, la base de cálculo se determinará bajo el siguiente procedimiento:

- Se obtendrá un coeficiente que resulte de dividir la deuda tributaria materia de la denuncia entre la deuda tributaria total determinada por el periodo.
- El coeficiente obtenido se aplicará a la deuda tributaria total pagada, determinándose la base de cálculo.

Finalmente, de efectuarse pagos parciales de la deuda tributaria determinada, la base de cálculo para cuantificar la recompensa estará conformada por la sumatoria de los montos recaudados correspondientes a la deuda materia de la denuncia que hayan sido efectuados hasta la fecha de emisión de la resolución de Intendencia, que autoriza el otorgamiento de la recompensa.

Ahora bien, es pertinente revisar cómo se determina el monto de la recompensa. Para ello, debemos revisar el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT. En dicho artículo se indica que la recompensa se calculará aplicando un porcentaje sobre la base de cálculo determinada en el artículo precedente de acuerdo con la siguiente escala:

Base de cálculo	Porcentaje
Hasta 400 UIT	10.00
Por el exceso de 400 UIT y hasta 1,000 UIT	2.50
Por el exceso de 1,000 UIT	0.05

La UIT que resulta aplicable es la vigente a la fecha de emisión de la Resolución de Intendencia que otorga la recompensa.

El importe de la recompensa que corresponda a una denuncia efectuada por varios denunciados será distribuido en partes iguales a favor de cada uno de ellos.

Por último, el importe de la recompensa que corresponda a un hecho varias veces denunciado, se distribuirá en partes iguales al número de denuncias que no tengan causal de rechazo. Para este efecto, las denuncias por el mismo hecho y por el mismo denunciante se considerarán como una sola.

1.9. ¿Quiénes no pueden ser beneficiarios de la recompensa?

Conforme con lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria, no pueden ser beneficiarios de la recompensa:

- a) los funcionarios o servidores de la SUNAT;
- b) los miembros de la Policía Nacional;
- c) las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculen a las mencionadas en los incisos a) y b) antes señalados;

No olvidemos que, conforme con lo dispuesto por la Única Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT, se precisa que a efectos de la recompensa también están comprendidas dentro de los alcances del artículo 16, inciso c), del Decreto Legislativo N.º 815, las personas indicadas en el artículo 96 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

A continuación, consideramos pertinente transcribir el texto del artículo 96 del Código Tributario:

Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y adicionalmente, en el caso de la SUNAT, aquella necesaria para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de la que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la Administración Tributaria. De igual forma se encuentran obligados a cumplir con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria, así como a permitir y facilitar el ejercicio de sus funciones.

- d) aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las personas señaladas en los incisos anteriores; y
- e) las personas comprendidas dentro de los alcances del Título I del Decreto Legislativo N.º 815²⁹.

1.10. ¿Cómo se establece el procedimiento de denuncias y recompensas? La regulación por parte de la SUNAT

El artículo 17 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria consigna que mediante Resolución de Superintendencia se establecerá el procedimiento para admitir, evaluar, rechazar la denuncia, así como regular la colaboración del denunciante en la investigación.

Dentro de este mandato, apreciamos la existencia de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT, la cual fuera publicada en el diario oficial El Peruano el 31 de marzo del 2003. Esta norma aprobó el Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas en aplicación de los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo N.º 815.

Es pertinente indicar que este procedimiento consta de dos (2) Títulos, doce (12) artículos, una Disposición Final y una Disposición Transitoria, el mismo que forma parte integrante de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/ SUNAT, la cual desarrollaremos a continuación.

El Título I de la normatividad en estudio contiene el procedimiento para admitir, evaluar y rechazar las denuncias sujetas a recompensa.

1.10.1. La presentación de las denuncias

El artículo 1 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas menciona que las denuncias presentadas al amparo de lo previsto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 815, referidas a la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones previstas en el artículo 178 del TUO del Código Tributario, se formularán por escrito con los recaudos pertinentes y se presentarán en cualquiera de las Mesas de Partes de los Centros de Servicios al Contribuyente o de los Órganos de Línea dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos definidos en el Decreto Supremo N.º 115-2002-PCM ¹⁰⁰.

Se menciona que luego de recepcionadas las denuncias, estas serán remitidas a la dependencia a la cual pertenezca el contribuyente denunciado, la misma que se encargará de tramitarla conforme al procedimiento señalado en los artículos siguientes.

Si el sujeto denunciado no se encuentra inscrito en los Registros de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la dependencia que corresponda al lugar donde realiza su actividad y/o el lugar donde domicilia será la encargada del procedimiento indicado en el párrafo precedente. Si concurren ambas circunstancias, la dependencia competente será la que corresponda al lugar donde realiza la actividad principal.

1.10.2. Admisión de la denuncia

El artículo 2 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas contiene las reglas aplicables para la admisión de la denuncia.

En este sentido, indica que se considerarán admitidas las denuncias recepcionadas en las que expresamente se solicite recompensa y que, además, contengan la siguiente información:

- Nombre, documento de identidad y dirección del denunciante o denunciantes si fuera más de uno, y número telefónico donde puedan ser ubicados.
- También se podrá utilizar seudónimo ¹⁰¹. Los que utilicen seudónimo, o cualquier otro medio para mantener en reserva su identidad, deberán presentar la información requerida en el párrafo precedente en un sobre cerrado ¹⁰² y en forma simultánea con la denuncia.
- Nombre, razón social o denominación, o número de Registro Único de Contribuyente (RUC) y domicilio del denunciado.
- Descripción clara y detallada de los hechos denunciados, precisando los medios fraudulentos utilizados por el denunciado, que deben estar referidos a una o más de las infracciones previstas por el artículo 178 del TUO del Código Tributario.
- Los medios probatorios que permitan comprobar los hechos denunciados o, en su defecto, precisar el lugar donde puedan ser encontrados.
- Los hechos denunciados constituyan materia relativa al ámbito de tributos internos administrados por la SUNAT ¹⁰³.

La dependencia competente verificará el cumplimiento de los requisitos de admisión de denuncias y comunicará al denunciante cualquier omisión a los numerales del 1 al 3, a fin de que sean subsanados en un plazo no mayor a treinta (30) días de notificada la observación. Si en una denuncia hubiera varios denunciantes, se notificará a cada uno de ellos. La norma precisa que, de no efectuarse la regularización de las observaciones por causa atribuida al denunciante o denunciantes, se tendrá por no admitida la denuncia. Sin perjuicio de que los antecedentes sean materia de evaluación en concordancia con los procedimientos internos de verificación de denuncias.

Asimismo, se menciona que las denuncias no admitidas por no contener la información prevista en este artículo, o por no haberlas subsanado conforme a lo señalado en los dos párrafos precedentes, serán declaradas inadmisibles mediante resolución de Intendencia y notificadas al interesado.

1.10.3. ¿Qué sucede cuando la denuncia le compete a otra entidad?

El artículo 3 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas indica que la dependencia competente, encargada de evaluar la admisibilidad de la denuncia, remitirá los antecedentes a la institución o entidad que corresponda cuando los hechos no sean competencia de la SUNAT.

Se indica que en aquellos casos en que la denuncia sea de competencia de más de una institución, se enviará copia a cada una de ellas.

1.10.4. ¿Qué criterios se utilizan para evaluar la denuncia?

El artículo 4 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas determina que las denuncias serán evaluadas conforme con los siguientes criterios:

- Eficacia de la información ¹⁰⁴ y de las pruebas aportadas
- Naturaleza de los hechos denunciados
- Interés fiscal
- Exigibilidad de las obligaciones tributarias referidas a los hechos denunciados

1.10.5. ¿Qué causales determinan que la denuncia sea rechazada?

El artículo 5 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas precisa que, a efectos de la recompensa, la denuncia será rechazada, luego de la evaluación o de las acciones de fiscalización, cuando se presente alguna de las siguientes causales:

- Insuficiencia en la información y/o en las pruebas presentadas.
- Los hechos denunciados y/o medios probatorios que sean falsos, en cuyo caso serán puestos en conocimiento del Ministerio Público a fin de que proceda conforme a sus atribuciones.
- De la evaluación se concluya que la denuncia no amerita el inicio del procedimiento de fiscalización.
- Ausencia de medios fraudulentos en la comisión de las infracciones previstas por el artículo 178 del TUO del Código Tributario.
- Interés fiscal de los tributos omitidos materia de la denuncia, menor a 3 unidades impositivas tributarias (UIT) vigentes a la fecha de presentación de la denuncia ¹⁰⁵.
- La acción de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) para determinar la deuda tributaria haya prescrito.
- Si a la fecha de recepción existiera una denuncia anterior admitida a trámite por los mismos hechos y periodos denunciados, sin perjuicio que la misma se tramite, de ser el caso, por los hechos y/o periodos distintos.
- Los hechos denunciados sean de conocimiento público por haber sido difundidos en algún medio de prensa o comunicación social.
- El sujeto denunciado hubiera regularizado la situación tributaria materia de la denuncia con anterioridad a la fecha de recepción de la misma por la SUNAT.

Recordemos que el rechazo de la denuncia dará lugar al respectivo informe de archivamiento del evaluador, y se comunicará mediante Resolución de Intendencia al denunciante, o denunciantes, de las causales que originaron el rechazo. No obstante, las denuncias rechazadas bajo la causal “5” pueden ser consideradas como antecedentes en verificaciones o fiscalizaciones posteriores.

A efectos de la recompensa, las acciones de fiscalización procederán en aquellas denuncias que no hayan sido rechazadas en la evaluación efectuada por la dependencia competente.

Las acciones de fiscalización se realizarán de acuerdo con los programas y prioridades de la dependencia responsable del caso. No obstante, se dará prioridad de atención cuando exista riesgo de prescripción.

1.10.6. El aporte de las pruebas por parte del denunciante

Dentro del Capítulo II sobre la colaboración del denunciante, encontramos al artículo 6 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas, el cual indica que el denunciante deberá presentar todas las pruebas necesarias que obren en su poder para probar el hecho denunciado, sin perjuicio de ampliar la denuncia por iniciativa propia.

1.10.7. Las citaciones

El artículo 7 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas indica que el denunciante deberá concurrir a las citaciones que le formule la SUNAT con el objeto de aclarar cualquier aspecto de la denuncia formulada.

La SUNAT habilitará los espacios físicos y mecanismos necesarios para preservar en reserva la identidad del denunciante.

1.10.8. La recompensa

Dentro del Título II del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas encontramos el texto del artículo 8, el cual es la base de cálculo para la recompensa. Cabe mencionar que el desarrollo de este tema ya fue abordado en el punto 8 del presente informe.

1.10.9. Monto de la recompensa

El artículo 9 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas determina los parámetros que se deben tomar en cuenta para determinar el monto de la recompensa. Cabe indicar que el desarrollo de este tema está en el punto 8 del presente informe.

1.10.10. ¿Cuál es la oportunidad de pago de la recompensa?

Tal como indica el artículo 10 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas, una vez que se ha efectuado el pago en todo o en parte de la deuda tributaria materia de la denuncia, la SUNAT, mediante Resolución de Intendencia, establecerá el lugar, el importe y el medio de pago de la recompensa que se pondrá a disposición del denunciante, incluyendo la designación del funcionario o servidor competente a cargo de estos trámites.

También se menciona que si el denunciante tuviera deuda tributaria exigible con la SUNAT, se aplicará el importe de la recompensa al pago de este adeudo hasta donde alcanzare, entregando el remanente al denunciante. Se ha de dejar constancia de esta decisión en la mencionada Resolución de Intendencia, emitiéndose el cheque correspondiente a la orden de la SUNAT.

Para el cumplimiento del presente artículo, es necesario tener en cuenta las personas exceptuadas ¹⁰⁶ de percibir recompensa señaladas en el artículo 16 del Decreto Legislativo N.º 815, a quienes se les comunicará de tales restricciones mediante Resolución d Intendencia.

No olvidemos que, de acuerdo con lo indicado por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 815, la SUNAT pagará la recompensa contenida en el artículo 14 de la citada norma con cargo a las cuentas del Tesoro Público.

1.10.11. ¿Se puede suspender el pago de la recompensa?

En aplicación del artículo 11 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas, se mantendrá en suspenso la aprobación de la resolución de Intendencia que autoriza el pago de la recompensa en tanto se resuelvan las impugnaciones que hubieren presentado otros denunciante por la inadmisibilidad o rechazo de denuncias por los mismos hechos y/o periodos.

1.10.12. ¿Cuál es la cuenta de cargo de la recompensa?

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 del Procedimiento sobre Denuncias y Recompensas, se indica que, conforme a los señalado en la Primera Disposición Final ¹⁰⁷ del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS, la SUNAT girará los cheques de la recompensa a que se refiere el artículo 14 del Decreto Legislativo N.º 815, a la subcuenta bancaria de la cuenta principal del Tesoro Público en el Banco de la Nación que abrirá la Dirección General de Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas.

1.11. Se debe mantener la reserva de la identidad del denunciante

En concordancia con lo señalado por el texto del artículo 18 de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003/SUNAT, se precisa que la SUNAT realizará las acciones necesarias a fin de mantener en reserva la identidad del denunciante.

1.12. El sistema de recompensas en la legislación comparada

1.12.1. El caso de Paraguay

Dentro de la legislación de Paraguay existió la Ley 125/91, en cuyo artículo 239 se indicó lo siguiente:

El denunciante particular de cualquier infracción a la presente Ley tendrá derecho al (30 %) treinta por ciento de las multas que se aplicaren y cobraren al transgresor. Siempre que ello no se verifique en coincidencia con una inspección ya dispuesta por la Administración ni por operaciones conexas con las de otros contribuyentes en curso de inspección o ya denunciados.

A los efectos de la participación en las multas previstas en el presente artículo, el o los funcionarios actuantes no serán considerados denunciantes.

Posteriormente, cabe indicar que hubo algunas modificaciones en la legislación de Paraguay, determinándose que el beneficiario de la recompensa ya no sería el denunciante particular sino el funcionario de la Administración Tributaria, conforme lo precisan **Gavilán Núñez, Mingot Ascencao y Silva-Riesco Ojeda** cuando afirman lo siguiente:

Con la Ley 2421/04 de Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal, se modifica el artículo 23, eliminándose el derecho a recompensa del denunciante particular, y pasando a tener tal consideración el funcionario. En su nueva redacción, este artículo señala que “el funcionario actuante será considerado “denunciante”, de cualquier infracción a la Ley 125/91, del 9 de enero de 1992 y tendrá derecho hasta el (50 %) cincuenta por ciento de las multas que se aplicaren y cobraren al transgresor. Se considera que el

funcionario actúa en carácter de denunciante en nombre y representación de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, entre quienes se deberá distribuir el producido de la participación en la multa mediante un sistema equitativo que se establecerá reglamentariamente por Resolución de la Administración Tributaria ¹⁰⁸.

1.12.2. El caso de España

Según la publicación del portal Eldiario.es, en un artículo titulado “Los inspectores de hacienda sí atienden denuncias anónimas si están documentadas”, indica lo siguiente:

Pérez Boga reconoce que siempre se presta atención a la documentación que llega para delatar un fraude, venga o no identificada. Para este inspector lo más importante es que la denuncia venga documentada con datos. Si estos son fiables, como facturas, contratos, etcétera, el inspector puede iniciar ciertas comprobaciones que pueden dar lugar a la apertura de una inspección.

Al contrario que con la ley de inspección laboral, que rechaza de plano que se tramite una denuncia anónima, la redacción de la normativa tributaria deja un resquicio abierto al uso de estos datos sin fuente reconocida. Así, la normativa, según explica Pérez Boga, especifica que la denuncia en sí misma “no es motivo para iniciar un procedimiento inspector”. La razón última de este tipo de actuación es siempre la decisión motivada de un superior o el hecho de estar dentro del plan de la Agencia Tributaria y el texto no entra a aclarar qué sucede si esta motivación nace de unos datos obtenidos por un cauce informal ¹⁰⁹.

1.13. Un ejemplo de otra Administración Tributaria que también cuenta con un procedimiento para tramitar denuncias

En el caso del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima existe la Directiva N.º 001-006-00000011, de fecha 11 de marzo del 2008.

Análisis de la Ley Penal Tributaria

1. Los actos preparatorios

1.1. ¿Existen actos preparatorios en los delitos tributarios? Una revisión del iter criminis

En materia penal, en algunos delitos se sancionan no solo los actos que procuren causar una lesión respecto de un interés que es jurídicamente tutelado por el Estado, sino que también pueden sancionarse aquellas conductas o actos que estén relacionados con situaciones que pongan en peligro a las personas.

Bajo esta lógica, en algunos delitos es necesario que se concluyan acciones que tengan un resultado, mientras que en otros no necesariamente debe existir un resultado, pues lo que se busca penalizar son determinadas conductas, inclusive si no se ha llegado a un resultado, penalizando hasta la propia tentativa que involucra a los actos preparatorios.

Los actos preparatorios forman parte de lo que se denomina iter criminis o camino del delito dentro de la doctrina penal.

1.2. Los delitos tributarios

Mencionamos que el delito es “**el fruto de una dinámica progresiva, una sucesión ordenada de diversos momentos de la conducta humana, las cuales pueden diferenciarse y percibirse en el ámbito témporo-espacial con mayor o menor dificultad**” ¹¹⁰.

Cuando se menciona el término “**delito tributario**”, nos encontramos dentro del campo de lo que se denomina ilícito tributario. Para poder revisar dicho término, tomaremos en cuenta los siguientes componentes:

a) Gravedad del hecho ilícito. Se aprecia que esta figura jurídica solo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves.

b) Culpabilidad. El tema de la culpabilidad tiene relación con la situación en la cual se encuentra una persona, sobre todo, para ver si se le puede calificar como imputable y responsable por los hechos que haya realizado.

c) Interés protegido. Bajo la óptica del **delito**, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del **bien jurídicamente tutelado**, el cual sería el “**proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria**” ⁴⁴¹.

Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las finanzas públicas.

d) Naturaleza de la sanción. Se debe analizar cuál es la manera en la que se impondrá la sanción. En el caso del delito, la sanción consiste en una privación de la libertad, lo cual se refleja en la pena de cárcel.

e) Entidad sancionadora. Al revisar cuál sería la entidad que determina y aplica la sanción frente al hecho ilícito, apreciamos que en el caso del delito, la entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.

f) Base legal que lo sustenta. En el caso de los delitos tributarios, es la Ley Penal Tributaria⁴⁴², además del Código Penal.

Apreciemos la opinión del maestro **Roxin** cuando menciona lo siguiente:

Para criminalizar una conducta, debe determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel del sistema penal para lograr resultados positivos. Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas, y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, tal cual es, el sistema penal, en virtud de la dureza de las sanciones ⁴⁴³.

1.3. La Ley Penal Tributaria y el tipo base del delito de defraudación tributaria

Mediante el Decreto Legislativo N.º 813 del año 1996, se aprobó la Ley Penal Tributaria, ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N.º 26557 ⁴⁴⁴. Esta ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una ley especial y no tanto en un cuerpo normativo, como es el Código Tributario.

1.3.1. ¿Cómo está regulado en la legislación el delito de defraudación tributaria?

Esta modalidad de delito se encuentra regulada en el Título I de la Ley Penal Tributaria, específicamente en el artículo 1 de la referida norma y es considerado, en términos del derecho penal, como el tipo base, ya que reúne los elementos de la descripción de la conducta que se pretende sancionar.

Allí se indica que se considera como una conducta contraria a ley lo siguiente:

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

Nótese que en el presente precepto normativo, se hace mención a dos tipos de sanciones:

- Una sanción relacionada con la **pena privativa de la libertad** que estaría representada por el confinamiento de una persona en la cárcel.
- La otra sanción, que sería de tipo pecuniaria, como son los llamados **días multa**.

Sobre esta última sanción, debemos consultar lo que señala el texto del artículo 41 del Código Penal, el cual determina que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días-multa. El **importe del día-multa** es equivalente al ingreso promedio diario del condenado y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza.

El texto del artículo 43 del Código Penal precisa que el importe del día-multa, no podrá ser menor del veinticinco por ciento ni mayor del cincuenta por ciento del ingreso diario del condenado, cuando viva exclusivamente de su trabajo.

1.3.2. ¿Cuáles son las modalidades del delito de defraudación tributaria?

Al efectuar una revisión al texto del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria, apreciamos que allí se regulan las modalidades del delito de defraudación tributaria.

Primera modalidad de defraudación tributaria

Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar ⁴⁵ .

Según **Paredes Castañeda**: esta

Esta primera modalidad prevé dos posibilidades: la ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuir la capacidad impositiva del contribuyente y como consecuencia reducir o anular el monto del impuesto a pagar ¹¹⁶.

Segunda modalidad de defraudación tributaria

No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que, para hacerlo, fijen las leyes y reglamentos pertinentes¹¹⁷.

La doctrina indica que:

Este delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito en el primer caso —retención— es que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado, y, en el segundo, que se haya recibido¹¹⁸.

1.4. La defraudación tributaria es un delito de resultado

Tomando en cuenta que lo indicado en el tipo penal base de la defraudación tributaria en líneas arriba, apreciamos que lo que se busca sancionar de manera penal es una conducta por parte del actor, el cual procura en cierto modo a través del engaño, alguna treta o astucia, con la finalidad de poder dejar de cumplir con el pago de los tributos a favor del fisco.

En palabras de **Yacolca Estares**, en este caso, dentro del comportamiento del infractor, se aprecia que existen **“actos fraudulentos que generen como resultado que se deje de pagar en todo o en parte el tributo o se obtenga beneficios fiscales indebidos”** ¹¹⁹.

Estamos de acuerdo con **Arce Furuya** cuando precisa que:

El obtener crédito fiscal y deducir gastos con comprobantes de pago falsos se encuadra dentro del tipo penal descrito en el artículo uno de la Ley Penal Tributaria. Este es un delito de resultado, es decir que debe consumarse el delito con el hecho de dejar de pagar, no basta con el hecho de tener el documento falso ¹²⁰.

Por su parte, **García Navarro** menciona que la defraudación tributaria:

Es un delito de resultado, determinándose la consumación con la afectación al proceso recaudación materializado al comprobar el perjuicio económico que se produce al incumplir con el pago, o pagar parcialmente. Hay que entender que dicho resultado atentatorio al bien jurídico es de peligro concreto que se puede vislumbrar con el acto de no pagar. No es necesario verificar en el fisco un perjuicio real patrimonial, basta comprobar que se traspasó el límite cuántico perjudicial

1.5. El *iter criminis* o el camino hacia el delito

Es pertinente indicar que el hecho punible tiene un proceso que en la doctrina se le conoce como “*iter criminis*”, y puede ser traducido como “camino del delito”, al igual que “fases del delito”.

En el *iter criminis* existen todos los actos relacionados desde la parte de la ideación de la conducta¹²³ negativa hasta su consumación.

Cabe precisar que no todas las etapas del *iter criminis* están consideradas punibles, conforme lo revisaremos a lo largo del presente trabajo.

Tengamos en cuenta que es **“el recorrido que sigue el autor de un delito desde el momento en que se concibe la idea de cometerlo hasta el de la consumación”¹²³**.

Coincidimos con la opinión de **Torregrosa López**, al precisar que:

El *iter criminis* representa el camino que un sujeto activo (o delincuente) atraviesa desde el momento en que idea llevar a cabo un delito, pasando por la preparación y ejecución de los pasos intermedios del mismo hasta acabar en la consumación del acto criminal. Entender cómo funciona este desarrollo es especialmente importante, con el fin de entender cuándo las acciones asociadas a un crimen se convierten en acciones punibles, así como las posibilidades que hay que dar marcha atrás por parte del sujeto activo en alguno de los distintos pasos, y en general las consecuencias que tiene cada una de las acciones que el delincuente lleva a cabo durante el *iter criminis*¹²⁴.

Otro tratadista como **Castañeda Ferradas** precisa que:

El estudio del *iter criminis* tiene por finalidad determinar cuáles son esas fases, así como las consecuencias jurídicas que se derivan de cada una de ellas. Se trata de determinar si el derecho penal debe intervenir o no en todas y cada una de ellas, y en su caso, cuál debe ser la gravedad y el fundamento de dicha intervención¹²⁵.

Además, tengamos en cuenta lo indicado por **Castro Maradiaga** al mencionar que el *iter criminis*:

Es el estudio dogmático penal de la psiquis del sujeto activo, desde el momento en que ha ideado la consumación de un determinado injusto penal, hasta que ha logrado conseguir la misma, e incluso agotarla. Si bien dicho recorrido inicia desde los actos preparatorios internos, en materia penal y para efectos de punibilidad de la conducta, solo son tomados en cuenta los actos preparatorios externos, que presuponen una intencionalidad exteriorizada por el sujeto activo, de ejecutar los actos que objetiva y subjetivamente le permitirían ofender un bien jurídico tutelado por la norma penal¹²⁶.

En la doctrina nacional, **Villavicencio Terreros** indica con respecto al *iter criminis* lo siguiente **“[...] como las etapas constitutivas de un delito. Es un proceso que parte desde un momento mental (se concibe la idea de cometer el delito), hasta llegar a un momento externo (se llega a consumir el resultado)”¹²⁷**.

1.6. Desarrollo del iter criminis

El *iter criminis* es una frase en latín que puede ser traducida como el “camino del delito” o las “fases del delito”. Dentro de la estructura del *iter criminis*, se pueden apreciar dos fases claramente determinadas, la primera de ellas es la fase interna y la otra es la fase externa.

Tengamos en cuenta lo indicado por **Jiménez de Asúa** cuando precisa que “**la fase interna solo existe mientras el delito encerrado en la mente del autor, no se manifestó exteriormente. La externa ya se manifiesta. Sale a la luz por actos, incluso de preparación**”¹²⁸.

Cada una de las fases antes mencionadas tiene distintos componentes, los cuales revisaremos a continuación.

1.6.1. La fase interna

Dentro de la configuración de la fase interna del *iter criminis*, apreciamos que nos encontramos dentro de la esfera personal del sujeto que califica como actor. Constituyen actos voluntarios al interior de la mente del actor o persona, los cuales no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del derecho penal, por lo que no son punibles.

Ello implica que esta primera parte incluye a su vez a) la ideación, b) la deliberación y c) la resolución.

a) La ideación

En el caso de la ideación, apreciamos que esto ocurre dentro de la mente y espíritu del sujeto que tiene la idea de cometer alguna conducta que está prohibida por ley. Recordemos que la comisión de un delito es un acto voluntario, en donde el actor tiene toda la intención de llevar a cabo una conducta que es contraria a derecho.

El maestro **Hurtado Pozo** considera que “[...] **la primera etapa, o sea la deliberación que culmina con la toma de decisión de cometer la infracción, se desarrolla en el mundo interno del agente [...]**”¹²⁹.

El criterio que se observa para distinguir a la ideación es “[...] **la aparición de una imagen de contenido ilícito en la mente del ser humano, lo que no significa que la persona tenga psicológicamente una naturaleza delictiva, pues dicha idea puede darse por enojo u odio, por enfermedad, siendo la más relevante aquella que se manifiesta en virtud a la intención de cometer un crimen**”¹³⁰.

En el caso de los delitos tributarios, podría ser considerado, por ejemplo, que un empresario al momento de beber una taza de café en su oficina, se le ocurra la posibilidad de dejar de pagar tributos, ya sea a través de algún mecanismo que permita elevar los gastos de la empresa, alterando para ello la contabilidad de los registros o ideando la falsificación de documentos para pedir la devolución de algunos créditos al fisco. Cuando el empresario termina de tomar su café, la idea que imaginó se desvaneció¹³¹ y continúa con su trabajo al interior de su oficina.

Como se aprecia, en este caso, las formas de pensamiento no se han materializado en el mundo real, solo ha sido una idea que estuvo alojada en el pensamiento del empresario, la cual a todas luces no es punible al no ser alcanzada por el derecho penal. El solo hecho de tener una idea de tipo criminal, no implica que la persona tenga naturaleza delictiva.

b) La deliberación

En el caso de la deliberación, apreciamos que el actor tuvo una motivación interna relacionada con la posibilidad de la violación de una determinada norma, por medio de la realización de una conducta contraria a la norma.

Este es un proceso donde el actor ya cuenta con un mayor conocimiento del hecho y efectúa un análisis en el cual se produce un estudio, evaluación, valoración y cálculo de los motivos que le llevarían a cometer una conducta contraria a ley.

Para **Rangil Lorente** es pertinente indicar que la **“deliberación es la abstracción que hace un sujeto con el fin de estimar si la conducta a realizar es buena o mala”**⁴³².

En este caso, la deliberación **“es el desarrollo de un plan para cometer intencionalmente la idea de contenido ilícito, sin detalles o con detalles, convirtiéndose este muchas veces en una estrategia, analizando y calculando la manera de cómo cometer el crimen y en la mayoría de ocasiones, cómo destruir o encubrir las pruebas incriminatorias”**⁴³³.

Continuando con el caso del empresario que tomó un café, al escuchar noticias acerca de las dificultades financieras por las que atraviesa el país y al confrontar ese hecho con las bajas ventas que su establecimiento comercial reporta en el último semestre, empieza a recordar la tarde en que tomó un café y nuevamente se abstrae evocando dicho momento, pero en este caso trata de ir un poco más allá, al efectuar un análisis más detallado, viendo posibilidades de obtener beneficios.

Aquí, el empresario puede empezar a calificar actos como buenos o malos a su real entender, pero todo dentro de su psiquis, sin exteriorizar nada a través de conductas o acciones.

c) La resolución o determinación

En esta última parte de la fase interna observamos que el actor toma la decisión de poder ejecutar las acciones ligadas a infringir la norma. Ya se realizó un análisis de tipo costo-beneficio, se analizaron los pros y contras, las ventajas y desventajas que se encuentran involucradas, tomando como base los motivos que fueron expuestos en la fase de deliberación, la cual es anterior.

Todo lo antes indicado se encuentra en la psiquis del actor, es decir, no existen aún hechos materiales, sino que todo se encuentra en el fuero interno de la persona.

Sin embargo, al haber llegado a una conclusión luego de efectuar un análisis de las consecuencias de la actuación contraria a ley, ya se estaría *ad portas* de la posibilidad de iniciar la fase externa, la cual, como veremos más adelante, sí podría ser materia de revisión en materia penal, pero no la fase interna.

Ello equivaldría a indicar que el actor tratará de poner en práctica todo el plan que fue ideado en su mente, para lo cual buscará ejecutarlo. Es precisamente el inicio de la siguiente etapa que se considera externa.

Por otro lado, **Castañedas Ferradas** precisa que la resolución **“es la decisión firme de realizar el acto ilícito. No olvidemos que la resolución más o menos lúcida es el presupuesto de todo hecho doloso”**¹³⁴.

Al llegar a esta etapa, el empresario del ejemplo ya debe haber culminado con su análisis de tipo costo-beneficio, repensado una y otra vez las acciones que le correspondería realizar y las consecuencias que es actuar le acarrearía, con plena convicción de su accionar.

1.6.2. “Cogitationis poena nemo partitur”: El pronunciamiento de Ulpiano en el Digesto romano

Dentro del Digesto romano existe una frase en latín que se atribuye a Ulpiano, la cual indica lo siguiente: **“cogitationis poena nemo partitur”**, la cual, al ser traducida al idioma español, significa lo siguiente: **“con el pensamiento no se delinque”**.

Lo antes mencionado constituye un postulado fundamental del derecho penal y tiene relación con la fase interna de la psiquis del actor, toda vez que no habría ninguna posibilidad de ingresar a la mente del actor para ver qué es lo que está pensando y si dicho pensamiento es contrario a ley.

1.6.3. La fase externa

Es en este punto donde las ideas que fueron consideradas en la fase interna de la psiquis del actor se buscan exteriorizar y se manifiestan a través de las siguientes etapas: i) los actos preparatorios, ii) los actos ejecutivos, iii) la consumación y iv) el agotamiento.

Estamos de acuerdo con **Reátegui Sánchez** cuando indica que **“la fase externa se inicia con los actos preparatorios (por lo general reina el principio de impunidad de los actos preparatorios), luego con los actos ejecutivos y actos consumativos. La fase externa es la que interesa al Derecho Penal, pues va con dirección a afectar los bienes jurídicos tutelados”**¹³⁵.

En esa misma línea, apreciamos que **Bramont-Arias Torres** indica que esta etapa **“[...] consiste en**

exteriorizar la fase interna, es decir, los actos planeados dentro de la persona se realizan en el mundo exterior con el propósito de cometer un delito”¹³⁶.

1.6.4. Los actos preparatorios

Dentro de este rubro encontramos a todas aquellas actuaciones que se presentan antes de cualquier ejecución de un delito y las mismas están orientadas a facilitar la comisión del mismo, pero se encuentra alejado de los actos de consumación.

Cabe indicar que los actos preparatorios, en principio, no se encuentran dentro del ámbito sancionador del derecho penal, con la salvedad de que estos actos por sí mismos constituyan un delito.

Aquí resulta interesante apreciar el ejemplo que menciona **Muniesa** cuando indica que **“A planea cometer un homicidio y para ello se agencia en el mercado negro de un arma de fuego. El delito presente en ese instante es el de posesión ilegal de arma de fuego”**¹³⁷.

Cabe indicar que en algunas situaciones, pueden presentarse casos en los cuales los actos preparatorios que no eran penalizados en un inicio, al haberse incluido dentro de la legislación penal posteriormente, estos se consideren delitos y, como tales, punibles.

Un ejemplo de lo mencionado en el párrafo anterior sería el caso de la modificación que se realizó a la Ley Penal Tributaria a través de la publicación del Decreto Legislativo N.º 1114, por medio del cual se incluyeron nuevos delitos a dicha norma. Estos nuevos delitos califican como delitos autónomos.

En este caso, podemos mencionar la inclusión que el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114 ha incorporado al texto del **artículo 5-A de la Ley Penal Tributaria**, considerando como figura delictiva la siguiente:

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

Esta figura delictiva alude al hecho de que se sancionará como delito, el hecho de proporcionar información falsa cuando una persona se acerque a la Administración Tributaria, proporcionando datos que no son reales o correctos, tanto en la inscripción como en la modificación de los datos que figuran en la ficha RUC, pero tiene un conector que indica que se obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114 también ha incorporado el **artículo 5-B a la Ley Penal Tributaria**, considerando como figura delictiva la siguiente:

Artículo 5-B.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo, almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

1. Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
2. La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.

En el texto señalado en el párrafo anterior, se aprecia que el legislador está intentando considerar como conducta delictiva el hecho de almacenar bienes en lugares no autorizados o no declarados como establecimientos anexos, lo cual significa que se está intentado verificar el tema de los depósitos clandestinos en donde se guarda mercadería sin ningún control tributario.

Cabe precisar que se está dentro de la figura delictiva si los bienes superan las cincuenta (50 UIT); en términos de la UIT actual del 2020, que es de S/ 4,300, sería equivalente a S/ 215,000 Soles.

Es interesante apreciar la opinión de **Caro Coria** cuando indica lo siguiente:

El nuevo art. 5-B sanciona un comportamiento que en general corresponde a un simple ilícito administrativo, y que en el peor supuesto a imaginar equivaldría a un acto preparatorio de defraudación tributaria.

Adiferencia del tipo de defraudación del art. 1, que exige lograr o consumir el resultado de dejar de pagar en todo o en parte los tributos previstos por la ley mediante el fraude, este nuevo tipo penal sanciona la simple conducta de almacenar bienes cuyo valor supera las 50 UIT en lugares no declarados como domicilio fiscal o anexo, acto que en estricto equivale a una sencilla infracción administrativa en la que no se aprecia ningún aspecto defraudatorio (inveracidad), sino y apenas una simple ausencia de autorización administrativa. Aunque el legislador indica que dicho acto debe hacerse con la especial intención de (“para”) dejar de pagar en todo o en parte los tributos, tal exigencia solo convierte al delito en uno de tendencia interna trascendente (la sanción penal se funda no en el daño cometido sino en la especial intención del autor –disvalor de la conducta–), pero no por ello deja de ser, a lo más, un simple acto preparatorio elevado a la categoría de delito¹³⁸.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114 también ha incorporado el **artículo 5-C a la Ley Penal Tributaria**, considerando como figura delictiva la siguiente:

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

Apreciamos que con esta descripción de una conducta delictiva se está penalizando la conducta evasiva de algunos contribuyentes, lo cual consideramos correcto.

1.6.5. Los actos ejecutivos

En el caso de los actos ejecutivos o llamados también actos de ejecución, estos manifiestan su aparición en el momento en el cual se exterioriza el pensamiento humano del actor, lo cual se presenta a través de la generación de conductas, las cuales tienen por finalidad llevar a la práctica la comisión de un acto contrario a ley.

En aplicación de la teoría subjetiva, **Reátegui Sánchez** indica que:

Los actos ejecutivos son aquellos que el sujeto considera como parte de la fase ejecutiva de su plan.

La adopción de un punto de vista puramente subjetivo resulta inadmisibles, porque la determinación del momento a partir del cual los actos son punibles no puede dejarse al propio actor, sino que corresponde a la Ley. Así lo exige el principio de legalidad³⁹.

Con respecto al momento en el cual se inician los actos ejecutivos, observamos que **Pariona** menciona lo siguiente:

Se puede responder que los actos de ejecución comienzan en el momento en que terminan los actos preparatorios; pero cuando terminan los actos preparatorios, se responderá que cuando se inicia la ejecución, y así a no acabar; se llega a una respuesta tautológica que nos encierra en un círculo vicioso que no nos brinda criterios prácticos que nos sirvan para delimitar claramente los actos preparatorios de los actos de ejecución⁴⁰.

1.6.6. La tentativa

El Código Penal peruano tiene la regulación de la tentativa en el texto del artículo 16, el cual indica que **“en la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito, que decidió cometer, sin consumarlo.**

El Juez reprimirá la tentativa disminuyendo prudencialmente la pena”.

En el caso de la tentativa, esta forma parte de los actos ejecutivos, ya que es la manifestación del inicio de la ejecución del delito, pero por alguna razón se ha interrumpido por alguna causa ajena a la voluntad del agente o actor.

Machicado hace mención a la tentativa del siguiente modo:

En este momento se requiere que los actos idóneos sean inequívocamente tendientes a la producción de un delito, pero sin llegar a su consumación, por circunstancias propias o ajenas a la voluntad del agente. Por lo que la no realización del resultado delictivo es su condición y su esencia es la realización del principio de ejecución del mismo”⁴⁴¹.

Por su parte, **Muñoz Conde** precisa que la **“tentativa es una causa de extender la amenaza penal prevista por los tipos penales consumados a ciertas conductas que se identifican como cercanas a la consumación y se realizan con voluntad de conseguir el resultado”**⁴⁴².

Para que la tentativa exista, es necesario que se presenten los siguientes elementos:

- Inicio de la ejecución de los actos tendientes a perpetrar el acto contrario a ley.
- El actor o agente debe tener toda la intención de cometer el delito.
- Se debe producir la interrupción del proceso de ejecución de los actos tendientes a culminar el delito.

En este punto, pueden presentarse dos situaciones:

- La primera de ellas es por el propio desistimiento del agente⁴⁴³, y
- la segunda es por causas ajenas a la voluntad del agente⁴⁴⁴.

Considerando que en el caso del delito de defraudación tributaria exista de por medio alguna declaración que es presentada por el agente a la Administración Tributaria, pero utilizando el engaño o el ardid, entre otros elementos, ello determina que la información, en caso de que no sea presentada, no determinaría la comisión del delito indicado en el tipo base del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, reseñado en líneas anteriores.

Con referencia a lo anterior, apreciamos que **Silva Forne** menciona lo siguiente: **“La tentativa solo podría configurarse en el caso de rechazo de la declaración jurada en el momento de su presentación. Los actos anteriores a estos son solamente preparatorios [...]”**⁴⁴⁵.

1.6.7. La consumación

Cuando alcanzamos la etapa de la consumación en el *iter criminis*, ello equivale a mencionar que el agente ha llegado a cumplir con todos los elementos que contiene la fase interna y externa.

Además, se verifica que se ha generado un daño al bien jurídico protegido por el Estado, que en el caso de los delitos tributarios, específicamente la defraudación tributaria, se perjudica el sistema de recaudación que el Estado tiene, a través de la presentación por parte del agente de una declaración jurada que contenga información errónea que induce al error al fisco, toda vez que se dejará de pagar los tributos que realmente le hubiera correspondido.

Lo antes indicado podría materializarse cuando el agente ha cumplido con la presentación de una declaración jurada tributaria, elaborada con elementos que buscan el engaño, se aprovechan de la astucia para simular gastos, incrementar deducciones o procurar el otorgamiento de créditos que realmente no le corresponden. En términos prácticos, ello se materializa con el envío de la declaración tributaria por medio de los Programas de Declaración Telemática con el uso de la clave SOL, en donde se demuestre la confirmación del envío.

El maestro Zaffaroni indica que **“la consumación supone la completa realización del tipo penal, pues de la configuración del respectivo tipo dependerá en qué medida el autor deba realizar su resolución criminal para alcanzarla”**⁴⁴⁶.

Hugo Vizcardo indica que:

La consumación se produce en el momento en que siendo exigible la obligación tributaria, el agente omite fraudulentamente ingresar al fisco la suma de dinero que le corresponde como tributo o ingresa una suma inferior a la esperada, produciéndose de esta manera el perjuicio económico al Estado (el mero incumplimiento de pago no es típico, lo contrario sería admitir la prisión por deudas)⁴⁴⁷.

1.6.8. El agotamiento

En el caso del agotamiento del delito, este implica necesariamente que el agente ha cumplido con todos los presupuestos legales señalados en el tipo legal y se han materializado los mismos a través de la fase externa, siguiendo para ello el *iter criminis*.

Lo que finalmente se ha logrado es perjudicar el sistema de recaudación que administra el Estado, impidiéndole contar con los recursos para el cumplimiento de sus fines.

Cabe precisar que “**el agotamiento no es lo mismo que la consumación, toda vez que el agotamiento significa que el autor consigue realizar la finalidad que perseguía, mientras que la consumación implica la realización formal del tipo**”¹⁴⁸.

2. Revisión de la Ley Penal Tributaria

El primer tema que nos corresponde desarrollar es poder verificar el momento en el cual se configura el delito de defraudación tributaria.

2.1. La Ley Penal Tributaria

Mediante la Ley N.º 26557, el Congreso de la República otorgó la delegación a favor del Poder Ejecutivo, facultándolo a legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias.

Es así que, a través del Decreto Legislativo N.º 813 publicado en el diario oficial *El Peruano* el 20-04-96, se aprobó la Ley Penal Tributaria. Cabe precisar que esta ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una ley especial y no tanto en un cerpo normativo, como es el Código Tributario o el propio Código Penal.

Esta norma ha sido modificada por las Leyes N.º 27038 y N.º 28671, al igual que los Decretos Legislativos N.º 957 y N.º 1114.

2.2. ¿Cómo se encuentra estructurada la Ley Penal Tributaria?

La Ley Penal Tributaria se encuentra estructurada de la siguiente manera.

- El **Título I**, que regula el **delito tributario de defraudación tributaria**, el cual incluye un tipo base, al igual que las modalidades que se pueden presentar con respecto a este delito. También se considera al delito contable y algunos delitos autónomos, que originalmente eran considerados solo actos preparatorios no punibles. (Artículos 1 al 6).
- El **Título II** regula todo lo concerniente a la **acción penal**, indicando que la misma solo la puede ejercer el Ministerio Público. (Artículos 7 al 9).
- El **Título III** considera la figura de la **caución**, la cual es definida por el propio Poder Judicial como la “**cautela pecuniaria que permite establecer la libertad provisional del procesado, que previamente cumple algunos requisitos (no reincidente, sin antecedentes judiciales, etc.)**”¹⁴⁹. (Artículos 10 al 16).
- El **Título IV** trata sobre **consecuencias accesorias**¹⁵⁰ que se imponen posteriormente cuando ya existe una condena. (Artículo 17).

2.3. ¿En qué se diferencia un delito tributario de una infracción tributaria?

Cuando se menciona el término “**delito tributario**”, nos encontramos dentro del campo de lo que se denomina ilícito tributario. Para poder realizar una distinción entre lo que se entiende por infracción y lo que es delito tributario, tomaremos en cuenta los siguientes componentes:

- Gravedad del hecho ilícito
- Culpabilidad
- Interés protegido
- Naturaleza de la sanción
- Entidad que sanciona
- Base legal que lo sustenta

2.3.1. Gravedad del hecho ilícito

En el caso del **delito** se aprecia que esta figura jurídica solo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves.

Por el contrario, en el caso de la **infracción tributaria**, se aprecia que esta solo debe verificar la comisión de actuaciones que tratan de hechos ilícitos leves, es decir, que no sean calificados como graves.

De acuerdo con lo señalado por el texto del artículo 164 del Código Tributario, es **infracción tributaria** toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el referido Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

2.3.2. Culpabilidad

El tema de la culpabilidad tiene relación con la situación en la cual se encuentra una persona, sobre todo para ver si se le puede calificar como imputable y responsable por los hechos que haya realizado.

Conforme lo señala el tratadista Machicado, “**la culpabilidad tiene dos formas: el dolo y la culpa.**

L primera es intención; la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin esta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito”¹⁵⁴.

Para poder comprender esta figura, veamos algunos ejemplos:

a) Se mata a una persona con un cuchillo para robarle dinero que acaba de retirar del banco.

Aquí el agresor actúa con conocimiento y voluntad, por lo que actúa con dolo, lo cual equivale a tener intención de realizar una conducta contraria a ley, a la vez que castigada penalmente.

b) Una persona que maneja un automóvil al dar una curva cerrada trata de adelantar a un bus, por lo que invade un carril contrario y atropella a un peatón que terminaba de cruzar la pista⁴⁵².

En este caso, se aprecia que la persona ha actuado con imprudencia cuando estaba conduciendo el vehículo, por lo que la conducta es culposa.

c) En una pelea en competencia oficial de olimpiadas de karate una patada termina por matar al contrincante.

Aquí se aprecia que **“la causa escapa al control del autor, la conducta se debe a un caso fortuito”⁴⁵³.**

Por lo anteriormente expuesto, apreciamos que la culpabilidad califica como una situación. Si bien observamos que existe una muerte en los tres casos descritos anteriormente, las conductas no son idénticas en los casos. Dependerá entonces de la existencia del dolo para tomar en cuenta si se configura o no el **delito**.

En el caso de la **infracción**,

debemos precisar que no se toma en cuenta la culpabilidad para que se configure la misma, por lo que aun existiendo el error o el dolo, en ambas situaciones se configura la infracción.

A continuación, revisaremos algunas opiniones de la doctrina que tratan sobre el concepto de dolo.

En este contexto, cuando hacemos alusión al término “dolo”, en términos genéricos significa engaño, fraude o simulación.

Al revisar la doctrina imperante, observamos que para el jurista **Cabanellas** el dolo se define del siguiente modo: **“Constituye dolo la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por ley”⁴⁵⁴.** Siguiendo los conceptos del área penal, precisamos que si alguien actúa con dolo, lo hace con conciencia de causa y la voluntad propia para delinquir⁴⁵⁵.

Inclusive, al tratar de realizar la prueba del **dolo**, nos percatamos de que esta:

[...] consiste en acreditar que la conducta típica del contribuyente se ha encaminado conscientemente a burlar los tributos (dolo directo), lo que debe probar la Administración Judicial respectiva, recurriendo a los diversos medios legales de prueba, en especial a instrumentos, testigos, etc., inclusive la información de terceros y los informes de peritos⁴⁵⁶.

Conforme lo precisa **Jiménez de Asúa**:

Existe dolo cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica¹⁵⁷.

Por su parte, **Grisanti** establece como definición de dolo a **“la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley prevé como delito”**¹⁵⁸.

El profesor **Zaffaroni** indica que **“dolo es la voluntad realizadora del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, necesarios para su configuración”**¹⁵⁹.

Resulta interesante la perspectiva presentada por José **Lusverti**, quien cita a **Murach** explicando el tema del dolo de la siguiente manera: **“Como explica Murach: el dolo es el querer —dominado por el saber— realizar el hecho, tal cual lo describe el tipo objetivo”**. En otras palabras, **“conocimiento y voluntad son manifestaciones de la mente. La unión de ambos no da como producto otra creación psicológica a la se puede llamar dolo. Dolo es una expresión jurídica, que identifica la importancia que se le asigna a ese fenómeno psicológico”**¹⁶⁰.

Conforme lo señala **Manzini**, se define al dolo como **“la voluntad consciente y no coaccionada de ejecutar u omitir un hecho lesivo o peligroso para un interés legítimo de otro, del cual no se tiene la facultad de disposición conociendo o no que tal hecho esta reprimido por la ley”**¹⁶¹.

Otro autor, como

Colarte, precisa que el dolo es **“aquella conducta manifestada, conociendo que es contraria a la ley, y con la intención de transgredirla ocasionando algún daño”**¹⁶².

2.3.3. Interés protegido

Bajo la óptica del **delito**, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del **bien jurídicamente tutelado**, el cual sería el **“proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”**¹⁶³.

Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las finanzas públicas.

En cambio, para la **infracción tributaria**, el interés que se busca proteger es el de la Administración Tributaria.

2.3.4. Naturaleza de la sanción

En este tema se debe analizar cuál es la manera en la cual se impondrá la sanción. En el caso del **delito**, la sanción consiste en una privación de la libertad, lo cual se refleja en la pena de cárcel.

En cambio, la sanción aplicable a las **infracciones tributarias** pueden ser de dos tipos: las pecuniarias, que están representadas por las multas; y las no pecuniarias, que se manifiestan como el cierre de locales, el comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos y la suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones y autorizaciones.

2.3.5. Entidad sancionadora

Al revisar cuál sería la entidad que determina y aplica la sanción frente al hecho ilícito, apreciamos lo siguiente:

- En el caso del delito tributario. La entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.
- En el caso de las infracciones tributarias. La entidad que debe aplicar la sanción será la Administración Tributaria.

2.3.6. Base legal

En el caso de los **delitos**, su regulación se encuentra en el texto del Código Penal y las leyes especiales que regulan los ilícitos tributarios.

En cambio, en el caso de las **infracciones tributarias**, tanto la infracción como la sanción se encuentran tipificadas en el texto del Código Tributario.

2.4. El delito tributario: la defraudación tributaria

Una de las causas por las cuales se produce la defraudación tributaria es la evasión, entendida esta como **“toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo, y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”**¹⁶⁴.

Conforme lo señala el maestro **Villegas**:

La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones¹⁶⁵.

Según el artículo 98 del Modelo de Código Tributario para América Latina, se define a la defraudación de la siguiente manera: **“Comete defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce en error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquel a la percepción del tributo”**.

Coincidimos con lo señalado por **Vidal Henderson** cuando afirma que:

Como para el delito tributario es necesaria la demostración de la responsabilidad en forma subjetiva, debe el delito tributario regularse por los principios del derecho penal, resultando indispensable para su configuración la existencia de la intención dolosa del infractor, la que la Administración debe acreditar fehacientemente al presentar la respectiva denuncia¹⁶⁶.

A su vez, **Bramont-Arias Torres** señala que **“en esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”**¹⁶⁷.

2.5. ¿Cómo está regulado en la legislación el delito de defraudación tributaria?

Esta modalidad de delito se encuentra regulada en el Título I de la Ley Penal Tributaria, específicamente en el artículo 1 de la referida norma y es considerado, en términos del derecho penal, como el tipo base, ya que reúne los elementos de la descripción de la conducta que se pretende sancionar.

Allí se indica que se considera como una conducta contraria a ley lo siguiente:

Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio¹⁶⁸, engaño¹⁶⁹, astucia¹⁷⁰, ardid¹⁷¹ u otra forma fraudulenta¹⁷², deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa¹⁷³.

Nótese que en el presente precepto normativo se hace mención a dos tipos de sanciones, una relacionada con la **pena privativa de la libertad**, que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel; y la otra sanción, que sería de tipo pecuniaria, como son los llamados **días-multa**.

Sobre esta última sanción, debemos consultar lo que señala el texto del artículo 41 del Código Penal, el cual determina que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días-multa.

El importe del día-multa es equivalente al ingreso promedio diario del condenado y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza⁴⁷⁴.

El texto del artículo 43 del Código Penal precisa que el importe del día-multa no podrá ser menor del veinticinco por ciento ni mayor del cincuenta por ciento del ingreso diario del condenado, cuando viva exclusivamente de su trabajo.

2.6. ¿Cuáles son las modalidades del delito de defraudación tributaria?

El texto del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria regula las modalidades del delito de defraudación tributaria. Allí se determina que son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo 41 del Código Penal:

1. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. Según **Paredes Castañeda** esta **“primera modalidad prevé dos posibilidades: la ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuirla capacidad impositiva del contribuyente y como consecuencia reducir o anular el monto del impuesto a pagar”**⁴⁷⁵.
2. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

Este delito se configura cuando, recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito es en el primer caso —retención— que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado y, en el segundo, que se haya recibido⁴⁷⁶.

Sobre el tema, **Bramont-Arias Torres** indica que:

Las modalidades constituyen formas variables de realizar lo mismo que el delito básico, lo cual no supone los mismos elementos sino conductas diversas que revelen la misma voluntad de violar el mandato normativo, en el concreto ámbito situacional. Se trata de hacer lo mismo, pero no a través de la misma conducta, sino a través del significado de dicha conducta respecto de la norma penal.

En concreto, en la LPT, el significado social normativo del delito básico y de las modalidades —y también del tipo atenuado— está dado por la defraudación en la liquidación de las obligaciones tributarias de pago, aunque en específico se trate de distintas obligaciones tributarias de pago, siempre y cuando se mantenga el contenido defraudatorio de la conducta⁴⁷⁷.

2.7. Tipo agravado de la defraudación tributaria

Los agravantes son circunstancias que hacen que la penalidad o sanción de un delito aumente con referencia al tipo base.

Aquí, normalmente estarían involucrados conceptos como alevosía, premeditación, ventaja⁴⁷⁸, entre otros supuestos.

El tipo agravado está regulado en el artículo 4 de la Ley Penal Tributaria, conforme se desarrolla a continuación:

El mencionado artículo precisa que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

a) Se obtengan exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

En este punto, **Bramont-Arias Torres** precisa lo siguiente:

[...] el artículo hace alusión a la simulación de hechos que permitan gozar de los beneficios o derechos fiscales, incluyendo así, el componente defraudatorio en el presente artículo. Agrega además que esa simulación debe generar la obtención de dichos beneficios o derechos fiscales, de tal modo que no basta con la simulación de hechos sino que se requiere, para la consumación de este delito, que se obtenga el beneficio o derecho fiscal.

Cabe en este momento mencionar, que la exigencia del presente artículo de la LPT no se reduce al engaño en sentido general al señalar simulación de hechos, sino a un especial tipo de engaño que supone relacionarse con la víctima y entregar alguna evidencia de haber realizado un hecho. No basta, en consecuencia con afirmar hechos falsos sino que se requiere demostrar, fraudulentamente, que se han producido. Este razonamiento es coherente con la conducta prevista en este artículo: ‘simulando la existencia de hechos...’; así como con el resultado establecido: ‘obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros...’, lo cual supone que la Administración Tributaria en virtud de la simulación de hechos, otorgue, por el error en que ha sido inducida, el beneficio o derecho fiscal.

En igual sentido, debe destacarse que el artículo bajo revisión hace alusión a la obtención de beneficios o derechos fiscales, y no solo al aprovechamiento o utilización de dichos beneficios o derechos fiscales por parte del deudor tributario sin intervención de la Administración Tributaria, lo cual ratifica la necesidad de pronunciamiento previo de la Administración Tributaria respecto del otorgamiento o denegatoria de dicho beneficio o derecho.

En la misma línea, el verbo obtener tiene como significado lingüístico: ‘Alcanzar, conseguir y lograr algo que se merece, solicita o pretende’⁴⁷⁹, lo cual, unido a la conducta prevista en el presente artículo consistente en simular

hchos, lleva a concluir que los derechos o beneficios fiscales obtenidos provienen de una solicitud frente a la Administración Tributaria y de un pronunciamiento de esta a favor o en contra de dichos derechos o beneficios, lo cual supone, al ser un ente público, la emisión de una Resolución Administrativa¹⁸⁰.

b) Se simulen o provoquen estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos¹⁸¹.

En este punto es relevante citar la sumilla de la sentencia recaída en el expediente R. N. N.º 960-2016 de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, procedente de Arequipa. Allí se indica que:

La insolvencia patrimonial simulada o provocada, como incapacidad patrimonial permanente para poder hacer frente a obligaciones exigibles, sin que sea necesario que dicha situación de insolvencia implique el sometimiento del contribuyente a un procedimiento concursal. Esta incapacidad patrimonial ha de ser concreta y no debe permitir el cobro de las acreencias por el órgano tributario. Este tipo penal tiene una delimitación temporal para la configuración de la conducta típica. La conducta fraudulenta agravada debe realizarse luego de que se inicia el procedimiento de fiscalización¹⁸².

2.7.1. Incorporación del artículo 5-D a la Ley Penal Tributaria

El artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114 incorporó el artículo 5-D a la Ley Penal Tributaria, considerando como figura delictiva la siguiente:

Artículo 5-D.- La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

- 1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.
- 2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable. Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.
- 3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.

En este caso, se aprecia el hecho de que se utilicen **testaferros**¹⁸³ para ocultar la verdadera identidad del deudor tributario. Ello también se aprecia en la nota del diario *Gestión*, cuando señala lo siguiente:

Gestión también cuenta el caso de un tal Coco Quispe, cargador en La Parada que, sin embargo, tiene RUC y emite facturas por más de un millón de soles al mes a una importante empresa.

Los cheques que se emiten a su nombre no los cobra él, sino que son endosados a favor del gerente financiero y depositados en la misma cuenta de la empresa un minuto después de su cobro, según dan cuenta los Estados Financieros de la empresa.

¿Qué hace la SUNAT cuando detecta estos casos? “Se verifica la dirección, quién fue la persona que hizo el trámite para obtener el RUC, etc. A los contribuyentes que poseen esas facturas dudosas se les pide copia del pedido de compra, copia de la factura, la guía de remisión, el cheque con el que se realizó el pago, se pide el levantamiento del secreto bancario, etc.”, explican las fuentes consultadas.

Con este trabajo, logran pruebas de que existen facturas falsas, algunas compradas, otras armadas desde el interior de la empresa. Con todo esto, se denuncia el caso a la Fiscalía.

Nada alentador

A veces, la Fiscalía considera la prueba insuficiente para iniciar un caso, otras veces se inician los procesos, pero demoran más de cinco años y la sentencia apenas llega al año, es decir, no hay cárcel efectiva. Además, se les impone una multa que nunca tiene cómo pagar.

“Normalmente a quien castigan es a la persona que fue utilizada y no a las personas que conforman las mafias organizadas”, precisan las fuentes de SUNAT.¹⁸⁴

Sobre el tema de la investigación de los testaferros, resulta interesante la revisión de una noticia propalada en el diario *Piura Web*, en su edición del miércoles 7 de diciembre del 2011, cuando menciona lo siguiente:

Operativos contra testaferros

Como parte de las acciones de control la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), se encuentra ejecutando a nivel nacional operativos contra comerciantes que utilizan Guías de Remisión a nombre de otras personas (testaferros), para trasladar productos en general, entre ellos productos agropecuarios (plátano, mango, limón) y metálicos (como chatarra) fuera del departamento de Piura.

Luego de un previo trabajo de inteligencia, la SUNAT detectó una relación de nombres a nivel nacional (testaferros) que se prestan para estas actividades a fin de encubrir al verdadero comerciante e incumplir con sus obligaciones tributarias.

Así en los primeros días de este mes, la SUNAT solo en Piura intervino a siete (7) camiones que transitaban por la carretera panamericana (puntos de control) productos agropecuarios utilizando Guías de Remisión a nombre de otras personas que no son los verdaderos dueños de la mercancía.

La SUNAT previamente ha levantado toda la información necesaria de las personas a cuyos nombres aparecen las Guías de Remisión y procede a comisar cualquier mercancía que se traslade a su nombre al haberse comprobado que dichas personas no ejercen actividad económica y que sus Guías de Remisión son comercializadas por malos empresarios¹⁸⁵.

2.8. Tipo autónomo relacionado con la labor contable

Dada la importancia del tema, desarrollaremos el mismo con mayor amplitud.

2.8.1. La labor del contador dentro de la empresa

El profesional contable asume diversos roles dentro de las empresas, como asesor, consejero, trabajador, entre otros.

Dentro de las funciones que suele asumir un contador, podemos señalar las siguientes:

- Sobre la base de información fidedigna libre de errores materiales, elabora los Estados Financieros.
- Prepara balances.
- Es responsable de la materialidad.
- Participa en los Directorios.
- Apoya en muchos casos a la Junta General de Accionistas.
- Elabora informes de gestión.
- Procesa información para la presentación de las declaraciones juradas que contengan información tributaria.
- Realiza la gestión de pago de los tributos.
- Identifica contingencias tributarias.
- Controla y audita los gastos dentro de la empresa
- Participa en los equipos encargados de formular las estrategias de desarrollo dentro de las empresas o instituciones públicas.
- Realiza circularizaciones para verificar el control de los saldos, al igual que las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.
- Elaborar el estado de adeudos tributarios.
- Lleva a cabo los inventarios de las existencias.

Tengamos en cuenta lo indicado por **Ávalos Pacheco** cuando precisa que **“hoy la carrera contable es una de las profesiones más dinámicas, sometida a los constantes cambios y exige al Contador Público la responsabilidad que se nos encomienda por formación y obligación dentro de las características de comprensibilidad y aplicabilidad”**¹⁸⁷.

Otra opinión sobre el tema es la de **Pariona García**, quien indica que:

El Contador Público en el desempeño de su función debe mantener independencia de criterio, es decir, no dejarse llevar por sentimientos, ni susceptibilidades ofreciendo así el mayor grado de objetividad e imparcialidad donde se desempeñe, basándose en hechos debidamente comprobables en aplicación de los principios de contabilidad y las normas contables (NIC) y de auditoría (NIA) y las técnicas contables aprobadas por la profesión en los congresos nacionales e internacionales.

El Contador Público debe tener presente que su actuación profesional conduce a tomar decisiones que repercuten hacia terceros, por lo que al emitir sus opiniones debe hacerlo con independencia de criterio¹⁸⁸.

Hay que tener en cuenta que las actuaciones del contador con respecto al interior de la empresa, pueden originar algún tipo de responsabilidad civil, en el caso de que la misma pueda causar daños y perjuicios a la empresa.

Lo antes mencionado calificaría como **responsabilidad contractual**, que se deriva del contrato que suscribió con la empresa o un tercero por la prestación de servicios profesionales.

Aquí es pertinente citar el texto del artículo 1321 del Código Civil, el cual regula la “indemnización por dolo, culpa leve e inexcusable”.

Artículo 1321.- Indemnización por dolo, culpa leve e inexcusable

Queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios quien no ejecuta sus obligaciones por dolo, culpa inexcusable o culpa leve.

El resarcimiento por la inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso, comprende tanto el daño emergente como el lucro cesante, en cuanto sean consecuencia inmediata y directa de tal inejecución.

Si la inejecución o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de la obligación, obedecieran a culpa leve, el resarcimiento se limita al daño que podía preverse al tiempo que ella fue contraída.

En caso de que exista algún incumplimiento contractual por parte del contador hacia la empresa, bajo los alcances de lo indicado en el texto del artículo 1321 del Código Civil, ello implicará la posibilidad de que esta pueda accionar en el ámbito judicial para exigir una indemnización, lo cual entra en el campo de la responsabilidad civil por los daños y perjuicios que se generen.

Es importante tener en cuenta la opinión de **Northcote Sandoval** cuando indica que:

La situación del contador con relación a la empresa es de naturaleza distinta a la que tienen los miembros del directorio o el gerente, pues el contador no es administrador de la empresa y, por lo tanto, su responsabilidad no se deriva de una designación o nombramiento, sino de la relación de servicios que existe entre él y la sociedad.

De esta manera, la responsabilidad para el contador de una sociedad se genera únicamente con respecto a los actos en los que haya tenido participación activa y no por el simple hecho de tener una relación laboral o de servicios con la sociedad¹⁸⁹.

En el caso de que en la conducta del contador existan elementos contrarios a ley, ello entraría dentro del campo de lo ilícito, lo que determinaría una responsabilidad penal, la cual será materia de análisis en los puntos siguientes.

2.8.2. El delito contable en la doctrina

En materia de doctrina, se indica que el delito contable calificaría como un delito de peligro abstracto, toda vez que no hay de por medio una situación que se verifique con un hecho concreto, el cual se materializa y refleja en una menor recaudación por parte del fisco al recepcionar y procesar una declaración jurada que determine una menor carga impositiva.

Además, se aprecia que lo que se sanciona en cierto modo serían los actos preparatorios que están destinados a generar un posible perjuicio en el sistema de recaudación.

Coincidimos con la opinión de **Bramont-Arias** al precisar que:

La existencia del delito contable no solo se limita a reforzar el medio de control con que cuenta la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento por parte del deudor tributario de sus obligaciones formales, lo cual implicará posteriormente el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales, sino que constituye al mismo tiempo una demostración del dinamismo del bien jurídico, definido como función del tributo en el ámbito financiero, de política económica y de redistribución de riqueza¹⁹⁰.

Aun cuando la propia denominación de este delito alude al tema contable, ello no necesariamente implica que el delito sea cometido por contadores. En esta parte coincidimos con lo sealado por **Urquiza Videla**, al indicar lo siguiente:

[...] queda claro que los delitos contables no hacen referencia a delitos cometidos por contadores, sino propiamente la utilización de técnicas contables para poner en peligro a la Administración Tributaria. Ciertamente, en su comisión pueden intervenir quienes ejerciten como profesión la ciencia contable o poseen un alto conocimiento de sus reglas, maniobras y modos de ejercicio, por ello ni delimita al ámbito típico del delito ni tampoco las reglas para su imputación, ya que lo verdaderamente determinante en estos delitos es la existencia de la obligación de llevar contabilidad, por lo cual en su ausencia no habrá configuración del tipo delictivo, y además, quienes sean ajenos a ese deber no podrán ser reprochados, en ningún caso, como sus autores¹⁹¹.

Debemos tener en cuenta lo siguiente:

Hablamos de delitos contables cuando circunstancias y situaciones indican que se está frente a una contabilidad maquillada, que en términos coloquiales significa, una contabilidad ficticia o falsa. Todos estos hechos impulsan a la práctica de una contabilidad creativa, tratándose la misma, en los momentos cuando la información contable en maniobrada o manipulada con el fin de que se expresen datos alterados. Explicando tal situación de una mejor manera, la contabilidad creativa es aquella

actividad indebida e ilegal que han utilizado muchas empresas a través del tiempo para conseguir beneficios a costas de falsedades en su información, tratando de adulterarla para hacerla ver ante los demás como una empresa lucrativa y rentable. Es por ello, que actualmente esta situación, es impropia y penada legalmente, tanto así, podría conllevar al infractor hasta la sanción privativa de libertad¹⁹².

2.8.3. ¿Cómo está regulado el delito contable en la Ley Penal Tributaria?

Dentro del Título I del texto de la Ley Penal Tributaria, apreciamos que en el artículo 5 de la misma, se consigna la regulación del tipo penal que alude al delito contable, conforme apreciamos a continuación:

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

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

Las operaciones antes indicadas relacionadas con el registro de las mismas obedecen a un deber que debe cumplir el contribuyente. Al respecto, **Álvarez Dávila** indica que “[...] los deberes contables tributarios impuestos por la ley serían derivaciones del fin estatal de recaudación tributaria para solventar el gasto público. Desde esa perspectiva, el delito de incumplimiento de los deberes contables tributarios sería también un delito de infracción de un deber”¹⁹³.

Cuando se hace referencia a la pena privativa de la libertad como sanción impuesta por el legislador por la comisión de la conducta antijurídica, ello implica que exista necesariamente el dolo para poder llevar a cabo la misma.

Sin embargo, lo que quedará por determinar es si realmente el tipo penal contenido en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria es aplicable exclusivamente solo al contador y si además se requiere que necesariamente exista un perjuicio económico al fisco.

Tengamos en cuenta que:

[...] el presente tipo penal no requiere que ocasione un perjuicio fiscal para su consumación. Así, solo es necesario, en términos generales, la realización de la conducta de manera dolosa, es decir, que de acuerdo al rol del agente, este tenga el deber de conocer qué libros y registros contables debe llevar y cómo realizarlo, a fin de no vulnerar la presente norma penal tributaria¹⁹⁴.

Luna-Victoria León nos menciona que:

Académicamente, se justifica el delito contable dentro de los delitos tributarios, bajo el razonamiento de que el incumplimiento de las normas contables básicas lesiona el bien jurídicamente tutelado que, como se ha anotado, es el proceso de ingresos y egresos del Estado. Conforme a esa concepción, el bien jurídico se afecta por el solo hecho de no registrar ordenadamente los hechos gravados y esa conducta es per se reprimible porque causaría un mayor perjuicio esperar a que ella tenga como resultado la falta de pago de tributos⁴⁹⁵.

2.8.4. La obligación de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos: el artículo 87 del Código Tributario

El Título IV del Código Tributario toma como referencia las obligaciones de los administrados, desarrollando además en el texto del artículo 87 de dicha norma, un detalle de las obligaciones que estén a su cargo.

Así, de manera específica y con respecto a la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad y/o registros tributarios, el artículo 87 del Código Tributario indica lo siguiente:

Artículo 87.- Los administrados están

obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

[...]

4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:

a) La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.

b) Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Asimismo, en todos los casos las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional.

Igualmente el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad; en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.

Nótese que la obligación mencionada en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario está ligada a los administrados, dentro de los que se encuentran los contribuyentes. No está indicando que sean los profesionales contables los que lleven los libros o registros tributarios, por lo que en principio la conducta antijurídica señalada en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria no le correspondería aplicarla al contador, sino al obligado tributario que es el propio contribuyente.

Adicionalmente a esta norma, se pueden citar otras disposiciones complementarias que hacen referencia a la reglamentación del uso

de los libros o registros contables. Nos referimos al texto del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, entre otras.

2.8.5. ¿Qué conductas antijurídicas permitiría que se cometa el delito contable?

Para poder responder a esta pregunta, trataremos de desagregar el tipo penal señalado en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria anotada anteriormente. Demás está indicar que en todas las conductas debe existir dolo o intencionalidad.

2.8.5.1. El literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

Incumpla totalmente dicha obligación

El tipo penal indicado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria considera como conducta antijurídica el hecho de incumplir en su totalidad la obligación de llevar libros y/o registros contables, quebrando así el mandato indicado por el numeral 4 del Código Tributario.

Como respuesta al incumplimiento indicado anteriormente respecto del mandato contenido en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, como un imperativo a cumplir por el contribuyente frente al fisco, su desconocimiento genera la comisión de una infracción tributaria consignada en el numeral 1 del artículo 175 del mismo cuerpo normativo.

Dicha infracción indica lo siguiente:

Artículo 175.- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

[...].

Si frente al incumplimiento antes mencionado ya existe una sanción de tipo tributaria, la cual está representada en una multa equivalente al 0.6 % de los ingresos netos del ejercicio anterior, ¿por qué entonces existe de por medio una sanción de naturaleza penal como la consignada en el literal a) del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria?

Como se observa, al penalizar esta conducta, se está utilizando al derecho penal como última *ratio* o el último elemento a utilizar. Sin embargo, como crítica se puede mencionar que podría existir un conflicto con la aplicación del principio *non bis in idem*, por cuanto una misma conducta no puede ser sancionada dos veces, y ello se manifiesta al existir una sanción tributaria y una sanción de tipo penal.

Coincidimos con **Pantigoso Velloso Da Silveira** cuando precisa lo siguiente:

[...] el inciso a) del artículo 5 que

menciona el hecho de incumplir totalmente con la obligación de llevar libros y registros contables, debe vincularse al caso de haberlo hecho maliciosamente con el afán de entorpecer la fiscalización y a la larga ocultar hechos gravados. Solo así tendría sentido su inclusión en una norma penal como delito de defraudación. Debe existir un daño directo al derecho social de los individuos de conservar intacto el erario (bien jurídico tutelado). Si no, estaríamos ante la presencia tan solo de contravenciones, tanto en el inciso a) como en el inciso b) del artículo 5, pues como ya se viera *up supra*, la contravención es la infracción que perturba el orden de la actividad administrativa tendiente a materializar los derechos individuales y sociales de los individuos (léase labor de fiscalización). Recuérdese que el Código Tributario nacional en diversos numerales del artículo 175 ya menciona estas infracciones (contravenciones) consideradas como delitos en los incisos a) y b) del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 813. Así, el numeral 1 del artículo 175 menciona el hecho de omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes; el numeral 2 recoge el omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores; el numeral 4 señala el caso de llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad y otros registros contables (que implica evidentemente el no anotar)¹⁹⁶.

Por otro lado, **Luna-Victoria** precisa que:

En cualquier caso, queda claro que el delito contable persigue la conducta de esos órganos⁴⁹⁷ y no la de los profesionales (contadores) encargados de la asesoría o del registro de las operaciones, salvo que actuando dolosamente puedan ser involucrados como coautores, instigadores cómplices o partícipes⁴⁹⁸.

Tengamos presente que:

El delito solo podrá ser atribuido a título de autor a aquel gerente que, de acuerdo a la normatividad tributaria, tenga la obligación de llevar libros y registros contables. En caso de ser persona jurídica, la autoría del delito recaerá sobre aquel miembro del órgano de dirección que tenga asignado el cumplimiento de dicho deber como representante de la persona jurídica ante la Administración Tributaria⁴⁹⁹.

Por último, **Chang Kcomt** precisa que:

Tomando en cuenta lo establecido en tipo objetivo, así como el bien jurídico que se protege, puede afirmarse que el mismo configura un delito de peligro abstracto en el que la mera omisión de llevar libros contables configura una acción peligrosa que merece sanción penal. No obstante lo expuesto, soy de la opinión de que la sanción de dicha conducta contraviene los principios de lesividad y de mínima intervención, toda vez que la misma pudo ser sancionada en el ámbito administrativo sancionador [...] ²⁰⁰.

2.8.5.2. El literal b) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables

El tipo penal indicado en el literal b) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica, el hecho de que no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

En este punto podemos desagregar cada uno de los componentes de este tipo penal.

Así, bajo el término **actos** podemos incluir a manera de ejemplo, el registro de los contratos celebrados por la empresa, como puede ser un arrendamiento de bienes, un mutuo de dinero, la contratación de un comercial por parte de una compañía de publicidad, la contratación de un especialista en investigación de mercados, entre otros.

En lo que respecta al concepto de **operaciones**, podemos incluir en este concepto a las cobranzas que corresponde realizar por servicios prestados a clientes o la retribución que se debe cobrar por la transferencia de una existencia, el control de la depreciación sobre los activos fijos que están relacionados con la generación de ingresos, etc.

Con relación al término **ingresos** se puede incluir en este concepto a los montos de dinero que se devengan a consecuencia de la transferencia de un bien o también en el caso de la percepción de ingresos extraordinarios por parte de un generador de rentas empresariales, que se generan por la recepción de dinero por el cobro de una penalidad.

Sobre el tema, **Ávalos Pacheco** precisa con respecto a la responsabilidad del contador público lo siguiente:

Así señala en el numeral que en los libros y/o registros se deberán registrar las actividades u operaciones que se vinculan con la tributación; debe observarse que si bien la obligación recae directamente en el deudor tributario es responsabilidad del Contador Público el cumplimiento de dicha obligación²⁰¹.

Las operaciones antes indicadas relacionadas con el registro de las mismas obedecen a un deber que debe cumplir el contribuyente. Al respecto, **Álvarez Dávila** indica que:

[...] los deberes contables tributarios impuestos por la ley serían derivaciones del fin estatal de recaudación tributaria para solventar el gasto público. Desde esa perspectiva, el delito de incumplimiento de los deberes contables tributarios sería también un delito de infracción de un deber²⁰².

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente: **“Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores”**.

2.8.5.3. El literal c) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables. El tipo penal indicado en el literal c) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica el hecho que se realicen anotaciones de cuentas, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

En este caso, queda descartada como conducta antijurídica el hecho de que por un descuido negligente no se hubiera anotado información en los libros, ya sea por equivocación, sin tener una carga de tipo dolosa.

En la doctrina nacional observamos que **Pantigoso Velloso Da Silveira** indica lo siguiente:

[...] en los incisos c) y d) del artículo 5, existe en primer lugar un acto de anotación 'falsa'. lo cual de por sí va se está castigando por su conotación de conducta irregular o fraudulenta y en segundo lugar un acto de 'destrucción u ocultamiento' de libros, registros o documentos relacionados con la tributación. Ambos casos conllevan irregularidades que el legislador considera punibles pero que no necesariamente van a conllevar a su vez un no pago de tributos. Indudablemente debe probarse aquí también el dolo del sujeto activo, es decir, si por ejemplo, no se destruyeron los libros por negligencia, al ser incinerados con otros enseres, o por una orden mal tomada por un empleado, a pesar de que la posibilidad de una revisión de dichos libros por parte del Fisco no había prescrito, de acuerdo a las reglas del Código Tributario²⁹³.

Se requiere necesariamente que exista dolo por parte del contribuyente y, en el caso del que anota la información en los registros, un conocimiento cabal de lo que está haciendo, lo cual determina que se actuó con dolo.

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente:

Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

2.8.5.4. El literal d) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria

Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación

El tipo penal indicado en el literal d) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, considera como conducta antijurídica el hecho que se destruya u oculte parcialmente los libros o registros contables o también los documentos fuente que son el sustento para respaldar los registros.

Es pertinente indicar que este tipo de delito tiene su correlato en una infracción tributaria señalada en el numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario, que considera como infracción lo siguiente:

Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.

2.9. ¿Cuándo nos encontramos ante el autor, el partícipe, el cómplice o el instigador en los delitos contables?

Tarea difícil, pero no complicada, es la revisión de los hechos para poder identificar a quién le corresponde la condena penal.

2.9.1. El autor

En el caso del autor, se aprecia que el hecho punible lo comete directamente el autor del delito. Específicamente en el caso del delito contable, corresponderá verificar la existencia de dolo y no de un simple error. Por la propia disposición de la norma, en el caso del literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, corresponderá aplicar la pena al propio contribuyente, que es el obligado a llevar los libros o registros contables.

Lo antes indicado determina necesariamente que las actuaciones se realizan con conocimiento de causa.

En los otros literales del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, será considerado autor el contador, siempre que se demuestre que hubo dolo en su actuación.

a) El autor mediato

En este caso, es aquella persona que coacciona, amenaza u obliga a otra para que cometa el hecho punible. Puede ser el caso de un gerente que amenaza con el despido al contador si es que este no cumple con disminuir bajar la carga impositiva de la empresa.

Esta figura también podría darse en el caso de que exista error o engaño de parte del gerente al contador al entregarle información falsa, para que este cumpla con el registro de los libros o registros, con el consiguiente problema que el sustento no es válido y por ende, se genera una información “maquillada” destinada al menor pago de tributos al fisco.

Nótese que en este

tipo de delito no es necesario que se cumpla con el pago de los tributos, toda vez que basta el simple hecho de realizar las anotaciones en la contabilidad, lo cual podría ser hasta un acto preparatorio pero punible.

En la doctrina extranjera observamos que **Jescheck y Weigend** señalan que:

El autor mediato es quien realiza el tipo sirviéndose de otro como ‘instrumento’ para la ejecución de la acción típica. En la autoría mediata, el dominio del hecho presupone que el acontecimiento global se presenta como obra de la voluntad directiva del hombre de atrás y que éste controla la acción del ejecutor por medio de su influencia sobre él²⁰⁴.

b) El autor inmediato

El autor inmediato es aquel que realiza directamente la conducta antijurídica sancionada penalmente. En este caso, podría tratarse de un gerente que tiene la profesión contable y que él mismo ejecuta las acciones relacionadas con el registro de información falsa, dentro de los parámetros indicados en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria.

2.9.2. El partícipe

Es la persona que colabora con el autor en la ejecución del tipo penal sancionado como delito contable. En este caso, se pueden presentar dos figuras. La primera de ellas es el instigador y la segunda es el cómplice.

a) El instigador

En el caso del instigador, conforme lo indica el texto del artículo 24 del Código Penal, se indica que es la persona que dolosamente determina a otro a cometer el hecho punible, motivo por el cual será reprimido con la pena que corresponde al autor.

Podría ser el gerente que le indica al contador que incremente los gastos y considere operaciones no reales, con la idea de reducir los ingresos afectos al pago del impuesto a la renta.

b) El cómplice

Aquí necesariamente debe existir un apoyo de tipo doloso a favor de la persona que comete el hecho antijurídico sancionado penalmente.

Conforme lo indica el texto del artículo 25 del Código Penal, se regula la complicidad primaria y la secundaria.

En el caso de la complicidad primaria se menciona lo siguiente: **“El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor”**.

En el caso de la complicidad secundaria se menciona lo siguiente: **“A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena”**.

Finalmente, en la doctrina apreciamos la opinión de **García Navarro**, quien precisa lo siguiente:

Muchas veces la actuación del contribuyente no es aislada. En el Perú, la mayoría de contribuyentes no cuentan con los conocimientos necesarios para realizar un efectivo pago del tributo. Así, se pueden presentar personas que pueden influir en el cumplimiento del tributo, tanto contadores, asesores fiscales, abogados, etc. No hay que olvidar que estamos ante un delito especial por el deber específico de cumplimiento del tributo, lo cual nos reduce el ámbito de autores y partícipes.

Como es lógico, será autor inmediato el contribuyente titular del deber específico. Concurren coautores cuando son varios los contribuyentes que tiene que realizar el pago en relación a un mismo tributo específico. Mediante la autoría mediata, el contribuyente (el sujeto de atrás) se vale de un intermediario para que realice una declaración tributaria y realice el pago, desconociendo éste, por ejemplo de los datos fraudulentos que le extienden, o actuando bajo ausencia de dolo. Si quien domina el hecho carece de la calidad de deudor tributario (extraneus), su responsabilidad penal corresponderá a un delito común, como por ejemplo, delitos de estafa, falsedad o apropiación ilícita.

En la participación, es posible tanto la inducción como la complicidad, inclusive si el partícipe tiene la condición de extraneus. Ejemplo: si un contador realiza la declaración y el pago de un contribuyente conociendo el contenido fraudulento, con el cual, el contribuyente busca evadir su obligación, el contador será imputado por complicidad primaria de defraudación tributaria. Pero si el contribuyente y el contador tiene el dominio del hecho, conociendo y queriendo el fraude, el primero será autor del delito de defraudación tributaria, mientras que el segundo será autor de una posible estafa, falsedad o apropiación ilícita²⁰⁵.

Tengamos presente que:

El cómplice se limita a favorecer un hecho ajeno; al igual que el inductor tampoco toma parte en el dominio del hecho; el autor ni siquiera necesita saber de su aportación convertida en auxilio (la denominada complicidad clandestina)²⁰⁶

2.10. La inhabilitación en el ejercicio profesional

Existe una pena anexa a la impuesta en el delito de defraudación tributaria, la cual se determina en el texto del artículo 6 de la Ley Penal Tributaria, la cual determina que en los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.

3. Los delitos autónomos en la Ley Penal Tributaria

3.1. Los delitos autónomos en la Ley Penal Tributaria

De acuerdo con la información de la doctrina, se aprecia que los delitos autónomos son aquellos que tienen lugar por sí solos y no requieren que exista un delito anterior que constituya un precedente.

En este punto, **Nagler** indica con respecto a los delitos autónomos lo siguiente:

[...] por designio de la ley, el delito autónomo constituye, gracias a la especial formación de su tipo, un nuevo concepto de delito, y se contrapone, según esto, a otras clases de delitos de parecida estructura. La ley dota a esta construcción de un especial contenido de sentido y le permite llevar una vida propia²⁰⁷.

En la Ley Penal Tributaria se incorporaron algunos delitos autónomos por medio del Decreto Legislativo N.º 1114. Prueba de ello, son los siguientes artículos:

- **Artículo 5-A** (proporcionar información falsa al efectuar inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC))
- **Artículo 5-B** (almacenaje de bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de distribución, cuyo valor supere las 50 UIT²⁰⁸, en lugares no declarados al fisco como domicilio fiscal o establecimiento anexo)
- **Artículo 5-C** (confección, obtención, venta o facilitación de comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito o guías de remisión)
- **Artículo 5-D** (agravantes de las conductas delictivas señaladas en los artículos 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria).

Cabe indicar que la descripción de las conductas contenidas en los artículos indicados anteriormente calificaba originalmente como actos preparatorios, los cuales no eran penalizados²⁰⁹ en un inicio.

Sin embargo, al haberse incluido los mismos dentro de la legislación penal posteriormente por el Decreto Legislativo N.º 1114, estos actualmente se consideran delitos autónomos y, como tales, sancionados por el derecho penal.

3.2. El delito de confección, obtención, venta o facilitación de comprobantes de pago falsos

Dentro de la Ley Penal Tributaria encontramos el texto del artículo 5-C, el cual fue incorporado por el Decreto Legislativo N.º 1114 y que califica como un delito autónomo. El citado artículo regula el delito de confección, obtención, venta o facilitación de comprobantes de pago falsos y contiene la siguiente redacción:

Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o

Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

Coincidimos con la opinión de **Luna-Victoria**, al indicar que **“se trata de un tipo autónomo a la defraudación tributaria y se sanciona por el solo hecho de la conducta criminalizada, siempre de modo doloso, aun cuando no haya tenido como resultado una deuda tributaria”²¹⁰**. De lo que se observa en este tipo penal, se incluyen varias conductas llevadas a cabo por parte del agente, relacionadas con los comprobantes de pago falsos, al igual que otros documentos, como son las notas de crédito o notas de débito, como también con las guías de remisión.

Estas conductas están representadas por la conjugación de verbos que describen conductas activas. Estos verbos son confeccionar, obtener, vender, facilitar y todos los relacionados con los documentos antes indicados.

Resulta interesante compartir la opinión de **García Caverro**, que efectúa del tipo penal indicado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria. Dicho autor precisa que en dicho artículo:

[...] está configurado como un tipo penal mixto, pues los distintos verbos rectores son capaces, cada uno, de realizar plenamente el tipo penal. Adicionalmente, debe señalarse que la relación que hay entre los verbos rectores es carácter alternativo, lo que significa que entre los mismos existe una relación de progresión hacia la lesión del bien jurídico. La conducta inicial es confeccionar indebidamente comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, lo que hace referencia a toda forma de creación o fabricación de los documentos tributarios mencionados. El segundo momento que se incrimina es la obtención, esto es, la conducta de recibir el documento tributario indebidamente confeccionado. También se criminaliza el acto de venta de los documentos tributarios en cuestión, lo que abarca toda transferencia a título oneroso. Finalmente, se contempla también como conducta típica la acción de facilitarlos a otro, con lo cual se procura englobar todo acto de entrega de los documentos tributarios para ser utilizados en una defraudación tributaria. De la relación de alternatividad se desprende que la realización de más de uno de los verbos rectores por un mismo sujeto no da lugar a un concurso de delitos, sino a uno de leyes que resuelve con la imputación del verbo rector más cercano a la conducta lesiva del bien jurídico²¹¹.

Es importante tener en cuenta la forma en la cual se imputa responsabilidad penal al autor de la conducta antijurídica. Así, se precisa que:

[...] antes de la tipificación del presente delito se consideraba que aquellos agentes que colaboraban proporcionando material para la comisión del delito tributario, eran partícipes (cómplices) del delito. Sin embargo, ahora la conducta de dichas personas se subsume en el presente tipo penal para atribuirles la comisión del delito a título de autor.

Por lo cual, aquellos que proporcionen comprobantes de pago a un contribuyente — digamos una empresa— para que acredite operaciones no reales, a fin de que obtenga crédito fiscal serán imputados como autores del presente delito. De igual modo, ocurrirá en el supuesto que dichos comprobantes de pago que sean ingresados en los libros y registros contables de una persona jurídica obligada a llevar los mismos²⁴².

3.3. ¿Por qué se incluyó este delito en la Ley Penal Tributaria?

Según se aprecia en los considerandos²⁴³ del Decreto Legislativo N.º 1114, que modifica a la Ley Penal Tributaria, determina que se ha verificado que:

[...] durante los últimos años se ha detectado un alto porcentaje de contribuyentes que, entre otros supuestos, han venido utilizando intencionalmente comprobantes de pago con información falsa, así como comprobantes de pago adquiridos o confeccionados por parte de terceros con la intención de utilizar indebidamente créditos y gastos tributarios que legalmente no les corresponden, resulta necesario dictar las normas que permitan sancionar eficazmente los delitos tributarios vinculados a dichos actos.

Lo antes mencionado se manifiesta con la existencia de un mercado negro en el cual se comercializan facturas o se “fabrican” facturas que sustentan operaciones inexistentes, ello con la finalidad de dejar de pagar tributos al fisco, al inventar gastos inexistentes que lo único que logran es rebajar de manera considerable los ingresos del contribuyente y, por consiguiente, el tributo por pagar también.

Otro de los considerandos precisa que se:

[...] debe modificar la Ley Penal Tributaria para incluir nuevos tipos penales que permiten considerar como sujetos activos de dichos delitos, no sólo a los deudores tributarios, sino también a terceros que realicen dichas conductas punibles, poniendo en peligro el bien jurídico protegido; establecer circunstancias agravantes y eliminar el tipo atenuado del delito tributario, así como inhabilitar para contratar con el Estado a quienes incurran en tales delitos y eliminar la limitación temporal del tipo agravado referido a la insolvencia patrimonial que imposibilite el cobro de tributos, a fin de reforzar el efecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes y terceros vinculados a estos.

Un último considerando muestra en resumidas cuentas la intención y voluntad del legislador para atacar la evasión al precisar que:

[...] resulta necesario modificar la Ley Penal Tributaria a fin de permitir, entre otros, modificar las conductas ilícitas que ponen en peligro o lesionan el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, reduciendo así los márgenes de evasión que existen actualmente en nuestro país.

3.4. ¿Cuál es el bien jurídicamente tutelado en el delito contenido en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria?

Bajo la óptica del delito, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del **bien jurídicamente tutelado**, el cual sería el **“proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”²¹⁴**.

Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las finanzas públicas.

Una opinión distinta de la doctrina la encontramos en **García Cavero**, quien indica que **“[...] el Derecho Penal no protege penalmente el patrimonio del Estado ni la recaudación estatal, sino, más bien, la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos”²¹⁵**. Cabe

encionar que esta opinión se refleja dentro del cuerpo de la Ejecutoria Suprema del 10 de marzo de 2010, específicamente en la R. N. N.º 1895-2008, Lima²¹⁶.

Nótese que **Yacolca Estares** precisa que:

El legislador al incorporar el nuevo delito tributario de facturas falsas en la Ley Penal Tributaria, con la reciente modificatoria, busca cubrir una brecha de evasión que se produce confeccionando, obteniendo, vendiendo o facilitando, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria, como son la defraudación tributaria, el delito contable tributario, la información falsa y el almacenamiento de bienes no declarados. Esta decisión de política fiscal y criminal es inédita en nuestro país, puesto que dicha conducta no ha tenido un antecedente como delito tributario, sino como delito contra la fe pública o infracción tributaria o como un elemento que sirvió de base del delito de defraudación tributaria, pero nunca como un delito autónomo²¹⁷.

Cabe precisar que el bien jurídicamente tutelado sería el sistema de recaudación fiscal, en la descripción del tipo penal señalado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, se observa que se está criminalizando una conducta preparatoria, la cual está orientada a burlar el sistema de recaudación, generando en cierto modo una defraudación tributaria.

Estamos de acuerdo con lo indicado por **García Cavero** cuando precisa lo siguiente:

El delito de elaboración o entrega ilegal de documentos tributarios es un delito común que puede ser cometido por cualquier persona como autor. No hay ninguna limitación típica para que el delito no pueda ser cometido por una pluralidad de intervinientes, los que responderán como autores o cómplices según las reglas generales de la intervención delictiva. El sujeto pasivo es el Estado, en tanto la conducta típica está dirigida a cometer o posibilitar la comisión de un delito tributario, lo que significa finalmente la afectación de la recaudación tributaria²¹⁸.

3.5. ¿Es un delito de peligro abstracto o concreto?

En materia de doctrina, podemos apreciar que el delito tipificado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria calificaría como un delito de peligro abstracto, toda vez que no hay de por medio una situación que se verifique con un hecho concreto, el cual se materializa y refleja en una menor recaudación por parte del fisco, al recepcionar y procesar una declaración jurada que determine una menor carga impositiva. Además, se aprecia que lo que se sanciona en cierto modo serían los actos preparatorios que están destinados a generar un posible perjuicio en el sistema de recaudación²¹⁹.

En la doctrina extranjera, apreciamos que **Jescheck y Weigend** indican con respecto al tema lo siguiente:

Los delitos de peligro abstracto deben diferenciarse de aquellos que materializan un peligro concreto. Aquellos son delitos de actividad cuyo merecimiento de pena descansa sobre la peligrosidad general de la acción típica para determinados bienes jurídicos. El acaecimiento del peligro mismo no pertenece aquí al tipo; pero al comportamiento correspondiente 'le es típicamente propia la producción de un peligro concreto'. Según ello, los indicios de la peligrosidad están fijados en la Ley misma, mientras que en los delitos de peligro concreto el advenimiento este como elemento del tipo debe ser comprobado por el juez"²²⁰.

En la doctrina peruana, **Yacolca Estares** indica con respecto al delito materia de análisis en el presente informe, que:

Resulta ser un nuevo delito de peligro en la Ley Penal Tributaria, debido a que no se espera que se lesione el bien jurídico hacienda pública solo ponerlo en riesgo. Su tratamiento penal tributario sería similar al delito contable tributario, que también es un delito de peligro. No obstante, la política criminal que decidió su

incorporación como delito tributario, no hace pensar que este nuevo delito será más perseguido que el delito contable²²¹. Esto se debe a que una documentación falsa en general por sí solo ya configura el delito contra la fe pública, como fue antes de esta modificación tributaria. Hoy en día, la falsedad de documentos tributarios como los indicados en el nuevo tipo penal tributario, no son más delito contra la fe pública, sino un delito tributario autónomo y pasible de sanción penal y más drástica que el delito contra la fe pública, en busca de una prevención especial y general en los infractores tributarios y la sociedad en general²²².

3.6. ¿Cuáles son los documentos con los que se estaría configurando la conducta delictiva?

Dentro del texto del artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, se hace mención a una serie de documentos, dentro de los cuales se consideran los siguientes: a) comprobantes de pago, b) notas de crédito, c) notas de débito y d) guías de remisión.

3.6.1. Los comprobantes de pago

El comprobante de pago es un “[...] documento justificativo de la realización de una transacción comercial”²²³.

De acuerdo con lo dispuesto en el texto del artículo 1 de la Ley de Comprobantes de Pago, la cual fuera aprobada por el Decreto Ley N.º 25632²²⁴, se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Inclusive se menciona que esta obligación rige aun en el caso de que se presente un supuesto en el que la transferencia o prestación de servicios no se encuentre afecta a tributos. Su exigencia resulta necesaria para efectos de que se acrediten las operaciones.

Conforme lo establece el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de los bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Aele considera que los comprobantes de pago son:

[...] los documentos que acreditan la transferencia de bienes, entrega en uso, prestación de servicios, siempre que reúnan todos los requisitos y las características mínimas establecidos por el Reglamento y hayan sido impresos o importados por imprentas, empresas gráficas o importadores que se encuentren inscritos en el registro de imprentas²²⁵.

En la doctrina internacional también se hace referencia a la obligación de emitir los comprobantes de pago y lo relacionan con respecto al impuesto al valor agregado (IVA).

En este sentido, **Plazas Vega** precisa que:

La obligación de expedir y entregar factura, a cargo del responsable del Impuesto a las ventas, es una de tales prestaciones formales orientadas al adecuado y oportuno cumplimiento de la obligación fundamental. Es una obligación pura y simple que surge en el mismo momento en que se realice la operación gravada. Por ende, su incumplimiento es también de clara y simple apreciación, dada la inequívoca relación entre el negocio jurídico y la obligación instrumental de hacer (expedir factura o documento equivalente²²⁶).

La normativa emitida por la SUNAT y que regula a los comprobantes de pago es la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias, la que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se indican los documentos que son considerados como tales. Allí se indica que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:

1. Facturas
2. Recibos por honorarios
3. Boletas de venta
4. Liquidaciones de compra
5. *Tickets* o cintas emitidos por máquinas registradoras
6. Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo

- Otrs documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.
- Comprobante de operaciones, Ley N.º 29972
- Ticket POS, el cual se rige por la resolución de superintendencia que lo crea, la cual regula, entre otros aspectos, los requisitos de dicho comprobante de pago y la oportunidad de su emisión.
- Ticket Monedero Electrónico, el cual se rige por la resolución de superintendencia que lo crea. Esa resolución regula, entre otros aspectos, los requisitos de dicho comprobante de pago.

3.6.2. Las notas de crédito y las notas de débito

Otros documentos a los que también hace mención el tipo penal señalado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria son las notas de crédito y las notas de débito.

Es pertinente indicar que una **Nota de Crédito** no es un comprobante de pago, sino que es un documento cuya finalidad es sustentar operaciones relacionadas con la emisión de comprobantes de pago.

En este sentido, es posible que se utilicen las notas de crédito para poder sustentar una anulación de venta con devolución de bienes, un descuento, una bonificación, alguna entrega gratuita de bienes, entre otros motivos.

No debemos confundir la Nota de Crédito con la Nota de Abono, ya que esta última alude a un documento tipo contable, el cual sustenta algún mecanismo de condonación de deuda entre particulares.

Coincidimos con **Arancibia Cueva** cuando indica lo siguiente:

Las operaciones que se realizan comúnmente están sujetas a variaciones con relación a la forma en que originalmente se pactaron, generando deducciones y adiciones tanto en el impuesto bruto como en el crédito fiscal, afectando a los compradores y vendedores, razón por la cual al determinar el importe que se debe abonar al fisco por concepto del Impuesto General a las Ventas, es necesario considerar que la emisión de estos documentos no generen contingencias tributarias y se encuentren debidamente sustentados²²⁷.

Es importante resaltar el comentario de **García Quispe** cuando precisa que

[...] la presencia de una nota de crédito es motivada por una acción, del cual es de suma importancia la identificación de esta para un correcto tratamiento contable e identificación de obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, la nota de crédito emitida por un descuento obtenido al momento de la adquisición de bienes tendrá un efecto en la determinación del costo de adquisición de los bienes adquiridos, mientras que el descuento obtenido por la acumulación o cumplimiento del record establecido previamente en la adquisición de bienes, tendrá incidencia directa en el resultado del ejercicio, correspondiendo, en este último caso, el reconocimiento de ingresos en la contabilidad y a la vez en una renta gravada para fines de determinar el Impuesto a la Renta del período, no siendo el caso del primero de los mencionados²²⁸.

La regulación de las notas de crédito se encuentra en el texto del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

También existen las **notas de débito**, las cuales:

Son documentos que se emiten para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros. Y excepcionalmente, el adquirente o usuario podrá emitir una nota de débito como documento sustentatorio de las penalidades impuestas por el incumplimiento contractual del proveedor, según consta en el respectivo contrato²²⁹.

En el caso de la Nota de Débito, debemos precisar que tampoco es un comprobante de pago, sino que es un documento complementario a este.

Sobre el tema, **Villanueva Gutiérrez** indica que “**las notas de débito [...] se emiten por cobros de suplementos del precio originalmente facturado por distintos conceptos, tales como gastos complementarios, recuperación de gastos incurridos con posterioridad y otros**”

La regulación de las notas de débito se encuentra en el texto del numeral 2 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

3.6.3. Las guías de remisión

Finalmente, un último documento que también se describe en el tipo penal del artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria es la **guía de remisión**, la cual puede incluir a:

- La **guía de remisión remitente** emitida por el propietario o poseedor de los bienes trasladados, conforme lo regula el numeral 1 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago.
- La **guía de remisión transportista** emitida por el transportista de los bienes trasladados, conforme lo regula el numeral 2 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tengamos presente que la guía de remisión es el documento que sustenta el traslado de bienes muebles desde un punto de salida hasta un punto de llegada.

En la doctrina nacional, **Sotelo Castañeda** y **Vargas León** indican que:

La guía de remisión sustenta un significativo número de los traslados de bienes que se producen dentro de nuestro territorio, lo que explica su por lo menos, cuantitativa importancia —ya que de ello no consideramos correcto inferir necesariamente su trascendencia— y la frecuente relación que con ella tienen diversos agentes del mercado²³⁴.

Hace un tiempo atrás, indicamos que **“la Guía de Remisión es un documento que debe ser emitido cada vez que se produzca el traslado físico de los bienes, siendo pertinente señalar que dicho traslado debe efectuarse entre dos lugares distintos, además de existir traslado físico y no en el mismo lugar”**²³².

3.7. ¿Cuáles son las figuras delictivas que considera el tipo penal del artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria?

Citemos nuevamente el tipo penal indicado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, a efectos de poder identificar las conductas que se consideran antijurídicas y que son sancionadas penalmente.

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

Efectuando un desagregado de las conductas indicadas en el artículo en mención, apreciamos las siguientes actividades indicadas en la conjugación de verbo que revelan acciones como **“[...] el que confeccione, obtenga, venda o facilite [...]”**, lo que será desarrollado a continuación.

3.7.1. El que confeccione comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito

En el Diccionario de la Real Academia Española, se indica que el vocablo **confección** tiene el siguiente significado:

1. f. Acción de preparar o hacer determinadas cosas, como bebidas, medicamentos, venenos, perfumes, etc., generalmente por mezcla o combinación de otras²³³.

La **confección** de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, implica necesariamente la elaboración de un diseño de los mismos, la utilización de una imprenta que los confeccione, la consignación de información que haga creer a la persona que los utiliza y, sobre todo al fisco, que el contenido de las operaciones que allí se consignan son “verdaderas”.

A todas luces, se aprecia una conducta maliciosa respecto de la persona que ejecuta las labores de confección de comprobantes de pago falsos, toda vez que tiene conocimiento que el uso posterior que se le dé a estos documentos atentará contra la recaudación fiscal a cargo de la Administración Tributaria.

Lo mencionado en el párrafo anterior equivale a decir que el agente, al tener pleno conocimiento de causa, existirá dolo en su actuación.

Téngase presente que la persona que cumple con la confección de estos documentos, a todas luces falsos, intentará obtener un provecho económico de los mismos, lo cual necesariamente le hará buscar la manera de “incluirlos en el ciclo económico de las empresas”, a efectos de que estas procuren “beneficiarse” de algún gasto o crédito fiscal.

Aquí podría encontrarse a personas que a través de una imprenta realicen la impresión de documentos que se asemejan a los comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito o las guías de remisión.

También se encontrarían aquí las personas que cuentan con conocimientos de diseño y que encarguen a un tercero únicamente su impresión.

3.7.2. El que obtenga comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito

En la consulta al diccionario de la Real Academia Española apreciamos el verbo obtener, el cual indica como significado lo siguiente:

1. tr. Alcanzar, conseguir y lograr algo que se merece, solicita o pretende.

Aquí lo que se aprecia es que se identifica la conducta contraria a norma, relacionada con la **obtención** de documentos que simulan ser comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

Ello también se observa cuando se busca conseguir los mismos por diversos medios, que incluyan inclusive “la entrega” de los mismos a domicilio o en las propias oficinas de las empresas que pretenden “utilizarlos en su propio beneficio”, perjudicando al fisco.

En este caso, el documento físico ya existe y es entregado por terceras personas, lo cual implica también dolo, toda vez que existe intencionalidad en el otorgamiento de dichos documentos, a sabiendas de que su utilización posterior es incorrecta.

3.7.3. El que venda comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito

En la consulta al diccionario de la Real Academia Española apreciamos el verbo vender, que implica necesariamente la transferencia de un bien, conforme se indica a continuación:

1. tr. Traspasar a alguien por el precio convenido la propiedad de lo que se posee.
2. tr. Exponer u ofrecer al público los géneros o mercancías para quien las quiera comprar²³⁴.

Lo antes mencionado implica que el bien que es materia de comercialización o una simple entrega sin precio alguno a terceros, califica como “documentos” que parezcan o procuren ser “calificados” como comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

También se configuraría la conducta en el hecho de que el tenedor de los documentos falsos que se asemejan a los verdaderos, sean ofrecidos a terceros bajo cualquier medio, siendo lo más común actualmente el Internet y las redes sociales, bajo mensajes subliminales en donde se ofrecen ventajas para la reducción de pago de tributos o el incremento de saldos o crédito fiscal.

También en este caso se aprecia que existe el dolo, toda vez que se tiene conocimiento de causa, que la actividad desarrollada es contraria a ley.

Veamos un extracto de una noticia publicada por el diario *El Comercio* con fecha lunes 26 de julio del 2010, cuyo título es **“Crece venta de facturas falsas por Internet para evadir impuestos ante la SUNAT”**.

El extracto de la noticia se copia a continuación:

Cada vez son más los inescrupulosos que ofrecen por Internet facturas de diversos rubros para que terceros puedan conseguir, de manera ilegal, crédito fiscal que les permita pagar menos impuestos a la Sunat <http://www.sunat.gob.pe/>.

Incluso, estas personas no tienen reparo en poner su nombre, RUC, DNI, correo electrónico y hasta teléfono para que los puedan contactar.

Fuentes de la Sunat consultadas por el diario “Gestión” señalan que a pesar de ser un delito, ya que permite, a quien compra las facturas, pagar menos impuesto, al poder utilizar un mayor monto de crédito fiscal gracias a facturas de compras o servicio nunca adquiridos, la tentativa no está sancionada penalmente.

“Algunas empresas nos han mostrado los correos que han recibido con estos ofrecimientos para que nosotros podamos hacer el seguimiento”, explicaron las mismas fuentes.

Preocupa que se trate de un mercado creciente. Hace algunos años las facturas falsas se vendían por un monto de entre 6 % y 10 % del valor facturado, y ahora están entre 3 % y 4 %.

“Eso es una muestra de que hay una mayor oferta de estas facturas”, reconoce la Sunat²³⁵.

3.7.4. El que facilite comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito

Al consultar el Diccionario de la Real Academia Española, podemos observar que el verbo “facilitar” alude al siguiente significado:

1. tr. Hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin.
2. tr. Proporcionar o entregar

De los dos significados antes citados, apreciamos que el segundo se relaciona con el hecho de proporcionar los bienes que califican como “documentos” que simulan ser comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

Al igual que en los casos anteriores, la conducta del agente es activa y demuestra que existe conocimiento de que la facilitación a terceros tiene como finalidad buscar la evasión tributaria, apelando al engaño al fisco.

3.7.5. ¿Hacia dónde están orientadas las conductas delictivas señaladas en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria?

La parte final del artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria hace alusión al hecho de que las conductas delictivas mencionadas tienen el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

En este punto, debemos indicar que la referida ley considera el delito de defraudación tributaria.

3.8. ¿Cuál es la sanción penal por la comisión de las conductas señaladas en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria?

El agente que realice las conductas que son contrarias a ley tipificadas en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Nótese que en el presente precepto normativo se hace mención a dos tipos de sanciones:

1. Una sanción relacionada con la **pena privativa de la libertad**, que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel. Esta es la sanción que el Código Penal considera en el texto del artículo 29. Cabe precisar que **“la pena privativa de libertad impone al condenado la obligación de permanecer encerrado en un establecimiento. El penado pierde su libertad ambulatoria por un tiempo de duración variable que va de la mínima de dos días hasta la cadena perpetua”**²³⁷.
2. La otra sanción, que sería de tipo pecuniaria, como son los llamados **días multa**.

Sobre esta última sanción, debemos consultar lo que señala el texto del artículo 41 del Código Penal, el cual determina que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días-multa. El importe del día-multa es equivalente al ingreso promedio diario del condenado y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza.

El texto del artículo 43 del Código Penal precisa que el importe del día-multa no podrá ser menor del veinticinco por ciento ni mayor del cincuenta por ciento del ingreso diario del condenado cuando viva exclusivamente de su trabajo.

3.9. El almacenaje de bienes en lugares no declarados ante la SUNAT, ¿genera un delito tributario?

3.9.1. Introducción

La informalidad constituye uno de los elementos que caracterizan a las sociedades latinoamericanas, dentro de las cuales se encuentra el Perú, y significa un freno hacia el desarrollo, al igual que fomenta el incumplimiento de la normatividad.

La informalidad también representa la cultura del no pago de tributos al fisco, respecto de las operaciones comerciales que a través de ella se generan, obteniendo ganancias, en muchos casos, elevadas precisamente porque la fiscalidad no le alcanza; perjudicando también a los formales que sí cumplen con sus obligaciones tributarias, al competir con ellos en el mercado en “mejores condiciones” al no sufrir una exacción tributaria.

Una de las manifestaciones de la informalidad es el almacenaje de bienes, ya sean adquiridos o producidos, en locales no declarados ante la SUNAT.

Dentro de la Ley Penal Tributaria existe un dispositivo que sanciona como delito de peligro el almacenaje de los bienes en lugares no declarados ante la SUNAT, el cual está consignado en el artículo 5-B de la citada ley el cual será materia de análisis.

3.9.2. La informalidad

De acuerdo con

lo indicado por el diccionario de la Real Academia Española, el término **informalidad** significa lo siguiente:

1. f. Cualidad de informal.
2. f. Acción o cosa censurable por informal²³⁸.

A su vez, cuando se investiga el significado del término **informal**, en el mismo diccionario encontramos el siguiente significado:

1. adj. Que no guarda las formas y reglas prevenidas.
2. adj. No convencional.
3. adj. Dicho de una persona: Que en su porte y conducta no observa la conveniente gravedad y puntualidad. U. t. c. s.
4. m. y f. Perú. Vendedor ambulante²³⁹.

La consulta al diccionario permite apreciar que el término informal se asocia al incumplimiento de reglas previamente establecidas y de obligatorio cumplimiento. Ello implica entonces una conducta que va en contra del ordenamiento.

Es interesante apreciar la opinión de **Guersi**

El origen de la informalidad no se encuentra en una tara cultural, en un problema religioso, o un origen étnico; se encuentra en la ineficiencia de la ley. En términos técnicos, somos informales por el llamado coste de la legalidad. Los políticos, los legisladores, y, mucho menos, los abogados no entienden que la ley cuesta como cualquier otra cosa. Si usted quiere hacer un negocio, necesita tiempo e información. Hacer el negocio cuesta algo independientemente del negocio mismo. Vender pintura cuesta algo más que la pintura misma; cuesta la oportunidad, la inteligencia, la ubicación, la percepción del deseo de los consumidores. Igual la ley. La ley cuesta con independencia de lo que se quiera hacer con ella. ¿Cuál es el costo de la ley, entonces? La cantidad de tiempo y de información que se necesita para cumplir con ella²⁴⁰.

Por su parte, **Moreno** precisa:

El tema de la informalidad no debe ser abordado en base a las personas sino, más bien, a las actividades económicas que estas realizan.

Al respecto, es posible que una misma persona realice más de una actividad económica y actúe formalmente en una e informalmente en la otra. Así, por ejemplo, se puede dar el caso de un profesional que trabaja de manera independiente y cumple con todas sus obligaciones tributarias, sin embargo, adicionalmente, tiene un negocio de venta de ropa que no está registrado ni paga tributos²⁴¹.

En un interesante estudio, **Loayza** considera lo siguiente:

La informalidad es la forma distorsionada con la que una economía excesivamente reglamentada responde tanto a los choques que enfrenta como a su potencial de crecimiento. Se trata de una respuesta distorsionada porque la informalidad supone una asignación de recursos deficiente que conlleva la pérdida, por lo menos parcial, de las ventajas que ofrece la legalidad: la protección policial y judicial, el acceso al crédito formal, y la capacidad de participar en los mercados internacionales. Por tratar de eludir el control del Estado, muchas empresas informales siguen siendo empresas pequeñas con un tamaño inferior al óptimo, utilizan canales irregulares para adquirir y distribuir bienes y servicios, y tienen que utilizar recursos constantemente para encubrir sus actividades o sobornar a funcionarios públicos²⁴².

Siguiendo al mismo autor, observamos lo siguiente:

La informalidad surge cuando los costos de circunscribirse al marco legal y normativo de un país son superiores a los beneficios que ello conlleva. La formalidad involucra costos tanto en términos de ingresar a este sector –largos, complejos y costosos procesos de inscripción y registro– como en términos de permanecer dentro del mismo –pago de impuestos, cumplir las normas referidas a beneficios laborales y remuneraciones, manejo ambiental, salud, entre otros–. En principio, los beneficios de la formalidad son la protección policial frente al crimen y el abuso, el respaldo del sistema judicial para la resolución de conflictos y el cumplimiento de contratos, el acceso a instituciones financieras formales para obtener crédito y diversificar riesgos y, más ampliamente, la posibilidad de expandirse a mercados tanto locales como internacionales. Cuando menos en principio, la pertenencia al sector formal también elimina la posibilidad de tener que pagar sobornos y evita el pago de las multas y tarifas a las que suelen estar expuestas las empresas que operan en la informalidad. Por ello, este sector predomina cuando el marco legal y normativo es opresivo, cuando los servicios ofrecidos por el gobierno no son de gran calidad, y cuando la presencia y control del Estado son débiles²⁴³.

En este orden de ideas, coincidimos con **Moreno** cuando indica lo siguiente:

Si bien la existencia de menores costos para formalizarse y los mayores costos que implicará mantenerse en condición informal propiciarán una mayor formalidad, un factor fundamental será el grado de conciencia tributaria que exista en la población para asumir la tributación como un componente de la vida en sociedad. De esta manera, unos asumirán por convicción propia la necesidad de formalizarse y otros, que no realizan actividades informales, exigirán el cumplimiento de las obligaciones de cada actividad²⁴⁴.

La opinión de **Picón** resulta interesante al señalar que:

El objetivo meramente recaudatorio (con la bandera que el fin justifica los medios) planteado por el gobierno y ejecutado por la Sunat está profundizando la línea que existe entre formalidad e informalidad, pues el claro mensaje es: el formal que tiene éxito y es visible será controlado y revisado, muchas veces de manera nada técnica y con una visión meramente recaudatoria; y, por su lado, el informal evasor parece tener una menor percepción de riesgo por parte de la administración tributaria. No hay duda que estamos en un mundo que está funcionando al revés²⁴⁵.

Es dentro de la informalidad en donde algunas personas, sean estas naturales o jurídicas, procuran realizar operaciones comerciales y operar al margen de la normatividad imperante, presentándose incluso la aplicación de algunas figuras delictivas.

3.9.3. La conducta antijurídica tipificada en el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria

Conforme lo indica el texto del artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria, el cual fuera incorporado a la mencionada Ley a través del Decreto Legislativo N.º 1114²⁴⁶, se encuentra vigente desde el día 6 de julio del 2012.

En dicho artículo se describe la conducta antijurídica que se encuentra sancionada por Ley. El texto íntegro se transcribe a continuación:

Artículo 5-B. Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

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

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

A efectos de poder realizar un análisis pormenorizado del contenido de este artículo, procederemos a describir cada uno de los elementos contenidos en él.

3.9.3.1. El sustento indicado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1114

Al efectuar una revisión del texto de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1114, observamos que se ha indicado como sustento de la incorporación del artículo 5-B a la Ley Penal Tributaria, la siguiente información:

De otro lado, mediante la incorporación del artículo 5-B en la Ley Penal Tributaria, se propone penalizar como delito de peligro la conducta de almacenar bienes –cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT)– estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo, para distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, en lugares no declarados como su domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes; con ello se busca evitar la proliferación de almacenes clandestinos cuyas ventas informales finalmente no son declaradas a la Administración Tributaria.

En este caso se aprecia la necesidad de la intervención del Derecho Penal dado que la sanción administrativa no ha desalentado la ocurrencia de dichas conductas.

En cuanto al valor de los bienes se considera al consignado en el comprobante de pago y cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, la cual será determinada conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta; asimismo, se establece que la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) será la vigente a la fecha de la inspección efectuada por la Administración Tributaria.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que en el 29 % de las intervenciones realizadas por la Administración Tributaria en Lima (enero 2006 a agosto 2011) se ha detectado que dicho valor supera las 50 Unidades Impositivas Tributarias, que vendría a ser la condición objetiva de punibilidad para que la conducta sea reprimida penalmente

3.9.3.2. El que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo

En la descripción de la conducta antijurídica se hace mención al actor que cometería la conducta ilícita. En este caso se indica de manera genérica “**el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo**”, lo cual puede incluir tanto al administrado que cuenta con un número de RUC ante la SUNAT, como aquel que se encuentra al margen de la misma y que no cumplió con obtenerlo.

- **¿Existe alguna obligación para estar inscrito en el RUC de la SUNAT?** Es pertinente indicar que el numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario, determina como una obligación a cumplir, por parte de los administrados, el hecho de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria. Para lograr ello, se debe cumplir con aportar todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo, deberán cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos en el artículo 11 del Código Tributario. En este orden de ideas, el Decreto Legislativo N.º 943 aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes, la cual en su artículo 2 regula la inscripción en el RUC, precisando que deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT, todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

1. Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
2. Que sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Esta obligación debe ser cumplida para proceder a la tramitación de la solicitud de devolución respectiva.
3. Que se acojan a los Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas²⁴⁸.

- Que por los actos u operaciones que realicen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro.

3.9.3.3. Se almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición

Siguiendo con el estudio de la figura delictiva descrita en el texto del artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria, se indica que para que se pueda tipificar como delito, debe existir un almacenaje de bienes, los cuales están destinados posteriormente a tareas como distribución, comercialización, transferencia u otra forma de distribución.

Si desagregamos cada uno de los términos señalados en el párrafo anterior apreciaremos lo siguiente:

Almacenar

En el diccionario de la Real Academia Española el término almacenar tiene el siguiente significado:

1. tr. Poner o guardar en almacén.
2. tr. Reunir, guardar o registrar en cantidad algo²⁴⁹.

Distribución

En el diccionario de la Real Academia Española el término distribución tiene el siguiente significado:

Del lat. *distributio*, -ōnis.

1. f. Acción y efecto de distribuir.
2. f. Reparto de un producto a los locales en que debe comercializarse²⁵⁰.

La distribución implica necesariamente que exista de manera previa un almacén, desde donde se pueden realizar las entregas de bienes. Ello, dentro de la esfera comercial, requiere de criterios de clasificación de los bienes, su identificación, la determinación de la ruta de destino final, entre otros elementos.

Solo que en este caso, la distribución de los bienes se realiza a través de una red de locales no declarados, toda vez que el propietario de los mismos o el administrador de ellos no cuenta con el número de RUC.

Comercialización

En el diccionario de la Real Academia Española el término comercialización tiene el siguiente significado:

1. f. Acción y efecto de comercializar²⁵¹.

Nuevamente se consulta al diccionario el término comercializar y obtenemos el siguiente resultado:

1. tr. Dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta.
2. tr. Poner a la venta un producto²⁵².

Como se aprecia, en el caso de la comercialización ya se considera que hubo entrega de los bienes y se espera que los mismos sean exhibidos o mostrados a terceros, quienes potencialmente sean compradores de los bienes.

Transferencia

En el diccionario de la Real Academia Española el término transferencia tiene el siguiente significado:

Del lat. transferens, -entis, part. act. de transferre 'transferir'.

1. f. Acción y efecto de transferir²⁵³.

Nuevamente se consulta al diccionario el término transferir y obtenemos el siguiente resultado:

Del lat. transferre.

Conjug. c. sentir.

1. tr. Pasar o llevar algo desde un lugar a otro²⁵⁴.

En la transferencia, se aprecia que lo significativo es el envío de un bien por medio del traslado, lo cual deriva necesariamente en un movimiento del mismo desde un punto hacia otro.

Otra forma de distribución

Bajo este término quedarían todas aquellas conductas que están orientadas a efectuar algún traslado, venta, transferencia, distribución, entre otros.

3.9.3.4. El valor total de los bienes debe superar las 50 unidades impositivas tributarias (UIT)

El valor de los bienes que son materia de almacenaje debe ser mayor a las cincuenta (50) unidades impositivas tributarias.

Cabe indicar que a través de la publicación del Decreto Supremo N.º 380- 2019-EF se determina que durante el año 2020 el valor de la unidad impositiva tributaria (UIT), como índice de referencia tributaria en normas tributarias, será de cuatro mil trescientos y 00/100 soles (S/4,300).

Cabe precisar que se estará dentro de la figura delictiva contenida en el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria, si los bienes que se almacenan superan las cincuenta (50 UIT), en términos de la UIT actual del 2018 que es de S/ 4,300 sería equivalente a S/ 215,000.

Considerando que se está incluyendo un parámetro que se toma como medida a efectos de poder tipificar la conducta antijurídica, apreciamos que si la oportunidad de comercializar los bienes al margen de la normatividad vigente, sea inferior a las 50 UIT, ello determina que no se configuraría el delito tipificado en el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria.

3.9.3.5. El almacenaje de bienes se realice en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo

Una de las prerrogativas que señala el tipo penal contenido en el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria, indica que el almacenaje de los bienes debe ser realizado en lugares que no han sido declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo ante la SUNAT.

Lo antes indicado permitiría apreciar con claridad que la conducta antijurídica de los actores estaría representada por el hecho de que no hubiera comunicado, dentro del cumplimiento de actualización de información de los datos que se deben presentar ante la SUNAT, en el tema del domicilio fiscal o los establecimientos anexos.

Un caso típico de almacenes de bienes no declarados ante la SUNAT lo constituyeron las estructuras metálicas que fueron construidas en los altos del centro ferretero Nicolini, que está ubicado en las primeras cuadras de la avenida Argentina en Lima, donde el año pasado se produjo un incendio dejando como resultado la lamentable pérdida de vidas humanas.

A través de este siniestro la población se enteró de que contenedores de metal son transformados en almacenes clandestinos de mercadería. Y es en uno de ellos en donde fallecieron dos jóvenes que eran encerrados durante todo el día para realizar una labor de cambio de marca de unos tubos fluorescentes, a los cuales se les adhería el logotipo de otra marca más costosa, para efectos de su comercialización y posterior obtención de una ganancia mayor.

3.9.3.6. La conducta debe estar orientada para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes

Para que se configure el delito, resulta necesario que se aprecie una conducta maliciosa respecto de la persona que ejecuta las labores de almacenaje de los bienes, toda vez que tiene pleno conocimiento de que dicha acción fuera de los controles legales y al margen de la normatividad, atentará contra la recaudación fiscal a cargo de la Administración Tributaria.

Lo mencionado en el párrafo anterior equivale a decir que el agente, al tener pleno conocimiento de causa, existirá dolo en su actuación.

Al revisar la doctrina imperante observamos que para el jurista **Cabanellas** el dolo se define del siguiente modo: **“Constituye dolo la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por ley”**²⁵⁵. Siguiendo los conceptos del área penal precisamos que si alguien actúa con dolo, lo hace con conciencia de causa y la voluntad propia para delinquir²⁵⁶.

El profesor **Zaffaroni** indica que **“dolo es la voluntad realizadora**

del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, necesarios para su configuración”²⁵⁷.

Con la información que se indica en los párrafos anteriores, apreciamos que necesariamente debe existir el dolo para la comisión del delito tipificado en el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria.

En la doctrina nacional **García Caveró** indica:

En el plazo subjetivo, el delito de almacenamiento ilegal de bienes requiere, de manera general, que el autor actúe dolosamente. Esto supone imputar al autor el conocimiento de que está almacenando bienes sobre los que se realizarán luego actos de disposición con incidencia tributaria y que lo está haciendo en un lugar no declarado ante la Administración Tributaria como domicilio fiscal o establecimiento anexo. Lo que no tiene que abarcar el conocimiento del autor es el valor de los bienes, pues la exigencia de que dicho valor supere las 50 UIT, no es un elemento típico, sino una condición objetiva de punibilidad. Los casos que no superen este umbral quedarán en manos del Derecho Administrativo sancionador.

Como un elemento subjetivo del tipo, el artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria exige que el autor realice la conducta típica con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes (elemento de tendencia interna trascendente). Esto confirma su carácter de delito de preparación, pues criminaliza un acto preparatorio dirigido a realizar un delito de defraudación tributaria. Para algunos, este elemento subjetivo es de tan difícil probanza que lo usual va a ser que los procesos penales que se instauren no lleguen a probar el hecho típico. No habría que ser tan pesimista, por el contrario, si es que se tiene claro que lo subjetivo no se comprueba, sino que se imputa con referentes normativos²⁵⁸.

3.9.3.7. ¿Cómo se determina el valor de los bienes?

El literal a) del último párrafo del artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria precisa que se tomará valor de los bienes a aquel consignado en el(los) comprobante(s) de pago. Esto último sería válido si el adquirente de los bienes cuenta con los comprobantes de pago que sustenten su adquisición, al igual que los documentos que sustentan el ingreso al almacén.

Pero, ¿qué sucede si no existe comprobante de pago que sustente la adquisición o documentos que reflejen el valor de producción de los bienes?

La respuesta a esta consulta la encontramos en el mismo literal a) citado, al considerar que cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el **valor de mercado** a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme con las **normas que regulan el impuesto a la renta**.

No olvidemos que en todas las operaciones que se realizan en materia tributaria la SUNAT exige que se deba tomar en cuenta el valor de mercado. Esta exigencia se encuentra sustentada en el texto del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina lo siguiente:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Lo que a continuación se podría preguntar es ¿cómo se determina el valor de mercado?

Para poder determinar el valor de mercado puede utilizarse diversas herramientas como, por ejemplo, cotizaciones, análisis de las transacciones frecuentes que ocurren en el mercado, precios fijados como bases, informes detallados de peritos en valuaciones, parámetros utilizados por algunas entidades comerciales o por la propia Administración Tributaria en un proceso de fiscalización cuando considera determinados índices de productividad o de transacciones frecuentes.

3.9.3.8. ¿Cómo se determina la UIT aplicable para determinar el valor de los bienes?

El literal b) del último párrafo del artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria indica que se tomará como referencia la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección realizada por el fisco, bajo los parámetros indicados en el artículo 5-B.

3.9.3.9. La normatividad que obliga a declarar los almacenes ante la SUNAT

Partamos del hecho que la Ley del Registro Único de Contribuyentes, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 943, otorga en el artículo 6 una facultad de regulación a la SUNAT con respecto al Registro Único de Contribuyentes.

Así, el texto del artículo 6 indica lo siguiente:

Artículo 6. Facultad de la SUNAT para el adecuado funcionamiento del Registro Único de Contribuyentes

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá:

- a) Las personas obligadas a inscribirse en el RUC conforme a lo señalado en el artículo 2 y las exceptuadas de dicha obligación.
- b) La forma, plazo, información, documentación y demás condiciones para la inscripción en el RUC, así como para la modificación y actualización permanente de la información proporcionada al Registro.
- c) Los supuestos en los cuales de oficio, la SUNAT procederá a la inscripción o exclusión y a la modificación de los datos declarados en el RUC.
- d) Los procedimientos, actos u operaciones en los cuales los sujetos o Entidades comprendidos en el artículo 4 deberán exigir el número de RUC.
- e) La forma, plazo y condiciones en que se deberá proporcionar la información a que se refiere el artículo 5.
- f) Las demás normas complementarias y reglamentarias necesarias para la aplicación de la presente norma.

Resaltamos lo indicado en el literal b) del citado artículo donde se otorga la posibilidad de regular la forma, plazo, información, documentación, entre otros, que

debe presentar el contribuyente al fisco para poder mantener actualizada la información del RUC.

En este sentido, la normatividad reglamentaria que determina la obligación del contribuyente para que declare los almacenes como locales anexos, es la Resolución de Superintendencia N.º 210-2004/SUNAT, específicamente en los artículos 19 y 24, los cuales se transcriben a continuación:

Artículo 19. Información de establecimientos anexos

Los contribuyentes y/o responsables que desarrollen sus actividades en más de un establecimiento, deberán comunicar tal hecho al momento de su inscripción en el RUC, indicando su ubicación.

La información relativa a establecimientos anexos a la que se refiere el numeral 17.5 del artículo 17, es la siguiente:

a) Tipo de establecimiento (casa matriz, sucursal, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad).

b) Domicilio.

c) Condición del inmueble declarado como establecimiento anexo (propio, alquilado, cedido en uso u otros).

Artículo 24. Comunicación de modificación al RUC

El contribuyente y/o responsable o su representante legal deberá comunicar a la SUNAT, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producidos los siguientes hechos:

a) Afectación y/o exoneración de tributos.

b) Baja de tributos.

c) Cambio de régimen tributario, en los casos establecidos mediante Resolución de Superintendencia.

d) Instalación o cierre permanente de establecimientos ubicados en el país (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial), así como la modificación de datos que sobre ellos se encuentren registrados.

e) Cambio de denominación o razón social.

f) Cambio de representantes legales.

g) Cambio de nombre comercial.

h) Cambio en tipo de contribuyente, sea por inicio de la sucesión por fallecimiento de la persona inscrita, por transformación en el modelo societario inicialmente adoptado por ejercer la opción prevista en el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

i) La suscripción, rescisión, resolución, renuncia u opción por el régimen tributario común respecto de los Convenios de Estabilidad Tributaria a los que se refiere la Ley General de Minería, Convenios de Estabilidad Jurídica, establecidos en los Decretos Legislativos N.os 662, 757 o cualquier otro tipo de convenio o acto que conlleve la estabilidad de una norma tributaria o algún beneficio tributario.

j) Suspensión temporal de actividades.

k) Cambio de correo electrónico.

l) Toda otra modificación en la información proporcionada por el deudor tributario.

m) Cualquier otro hecho que con carácter general disponga la SUNAT, con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente del presente artículo.

El reinicio de actividades deberá ser comunicado a la SUNAT hasta la fecha en que se produzca dicho hecho.

Al comunicar la modificación de datos en el RUC los contribuyentes y/o responsables y otros obligados deben declarar la información regulada en el presente capítulo, según corresponda, y que no haya sido aún comunicada.

Pero, nos preguntamos, **¿qué sucede si la información que el contribuyente otorga al fisco es falsa?**

En ese caso, se configuraría una figura delictiva considerada en el texto del artículo 5-A de la Ley Penal Tributaria.

Dicho artículo indica lo siguiente:

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

3.9.4. La conducta antijurídica descrita en el artículo 5-B,

¿califica como una infracción tributaria o es un delito?

Recordemos que el contribuyente debe comunicar el lugar donde desarrollará sus actividades, ya sea en su propio domicilio fiscal o en un local anexo, ello en aplicación de lo indicado por el artículo 11 del Código Tributario. Por lo que es una obligación del administrado mantener a la Administración Tributaria informada de tal hecho.

En caso de no haberlo realizado en cumplimiento de las obligaciones que le competen, ello daría pie a que se configure una infracción tributaria, sancionada con una multa de naturaleza pecuniaria.

Es pertinente indicar que si bien en materia penal se ha incorporado una figura delictiva, que está relacionada con el almacenamiento de bienes en lugares no declarados por el administrado ante el fisco, como señalamos anteriormente, ello supondría la comisión de una infracción tributaria, la cual estaría tipificada en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, por el hecho de no efectuar las comunicaciones en los plazos establecidos respecto de los datos relacionados con la existencia de almacenes ante la SUNAT, los cuales debían ser considerados como locales anexos.

En este sentido, coincidimos con **Pinedo Hidalgo** cuando hace referencia a lo siguiente:

Al igual que en el artículo 5-A, ello podría ser un comportamiento ilícito semejante a la infracción tributaria prevista en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario. Sin embargo, aquí la norma penal también presenta una serie de elementos diferenciadores. Al respecto, en primer lugar, el agente puede estar inscrito o no ante la Administración Tributaria. En segundo lugar, la conducta ilícita se enmarca en no declarar un hecho concreto (almacenar bienes en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo dentro del plazo para hacerlo). En tercer lugar, se incorpora un criterio cuantitativo (que el valor de los bienes supere las 50 UIT) para delimitar el ámbito de intervención del Derecho Administrativo y el Derecho Penal. Por último, el delito previsto en el artículo 5-B de la LPT se debe realizar con

la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establezcan las leyes.

Por lo cual, la norma penal se encuentra vinculada a la diversa normativa administrativa tributaria. Sin embargo, el artículo 5-B de la LPT presenta en su estructura los elementos que lo diferencian de la infracción tributaria mencionada, los que nos permiten sostener que es distinto a esta última²⁵⁹.

4. La acción penal en la Ley Penal Tributaria

4.1. La acción penal en los delitos tributarios

4.1.1. Introducción

En muchos casos, cuando la SUNAT efectúa un proceso de fiscalización a los contribuyentes, puede detectar indicios de presunción de delitos tributarios, motivo por el cual, y en base a un informe que respalda esta presunción, tiene la potestad para formular una denuncia ante el Ministerio Público.

En una posición más o menos idéntica, apreciamos el comentario de **Álvarez Dávila**, quien precisa lo siguiente:

Se observa que en este caso se está criminalizando un comportamiento que en general corresponde a un ilícito administrativo. Se recurre nuevamente a la figura de la llamada administrativización del Derecho penal que se caracteriza por el ingreso de las normas penales a regular campos o ámbitos de prohibición que están regulados por el Derecho administrativo pero que frente a la eficacia del Derecho penal y su efecto comunicativo a través de la pena se hace necesario el ingreso del mismo con la finalidad de evitar la continuidad de estas conductas.

Frente a esto cabe realizar una distinción en base a criterios normativos entre el delito y la infracción administrativa.

La diferencia entre ambos no puede sustentarse en función a criterios cuantitativos, es decir, atendiendo a la gravedad de la lesión al bien jurídico. Las infracciones administrativas no sustentan su desvalor en la afectación que la conducta concreta produce respecto al bien jurídico. Es cierto que una infracción administrativa puede lesionar o poner en peligro ciertos intereses sociales, pero la razón de la prohibición administrativa no se funda en dicha lesividad, sino en el mantenimiento de las estructuras de organización del sector administrativo correspondiente. Por el contrario, el Derecho Penal protege bienes jurídicos frente a la afectación culpable de dichos bienes. Como se puede observar la diferencia entre ambos injustos no puede ser cuantitativa, se debe de recurrir a una diferenciación cualitativa, por los criterios de imputación

que se sigue, la existencia de un principio de culpabilidad –no reconocido en el ámbito administrativo sancionador²⁶⁰.

3.9.5. Noticia relacionada

Noticia aparecida en el portal web de América Noticias con fecha 11-07-16.

Bienes valorizados en más de dos millones de soles que eran vendidos en locales clandestinos ubicados en varios distritos de lima, fueron incautados por la SUNAT

La mercadería fue decomisada en cuatro almacenes clandestinos que no tenían permiso para su comercialización y donde no entregaban comprobantes de pago por las ventas realizadas.

Durante la primera acción se decomisaron 35 vehículos de diversas características, entre ellos ocho remolcadores, 15 camiones y 11 buses, que eran vendidos en locales de Ate y San Juan de Lurigancho, no declarados ante la administración tributaria.

En el distrito de San Juan de Lurigancho, funcionarios de la SUNAT incautaron 100 toneladas de mayólicas por un valor de 200 mil soles, los cuales eran vendidos en un local informal.

La tercera intervención se realizó en un local clandestino del distrito del Rímac, en el que se comercializaban 2,372 sacos de arroz de diversas marcas y variedades. En total se decomisaron 118 toneladas de arroz por un valor que supera los 250,000 soles.

Hasta el momento, en lo que va del año se han incautado más de 850 toneladas de bienes, valorizados en 4,5 millones de soles²⁶¹.

La finalidad de esta denuncia es que, al ser el Ministerio Público quien tiene la titularidad de la acción penal de acuerdo con la ley, será esta institución quien la ejerza e inicie todo el movimiento de la maquinaria legal relacionada con el proceso penal en los delitos tributarios, que incluye necesariamente una investigación para poder determinar si efectivamente existió o no comisión de delitos tributarios.

Tengamos en cuenta que en el caso de los delitos tributarios, la acción penal tiene el carácter de pública y no privada, lo cual implica que la titularidad del ejercicio de la misma no recae en los particulares, sino solo en el Ministerio Público, sustentado en un informe emitido por la SUNAT.

4.1.2. Una revisión de la doctrina para entender la acción penal

Dentro de sus orígenes, hay que remontarse a la época en la cual el Estado asumió el monopolio del uso de la fuerza, dejando de lado conductas que los particulares realizaban y dirigidas a la protección de sus derechos, ya sea a través de la venganza de tipo personal o la propia autodefensa, situaciones que originaban crímenes, desgobierno, caos, desorden público, entre otras cosas.

Sobre el tema, **Gonzales Calleja** menciona un contexto en el que surgió la acción penal, al precisar que

La venganza, sacralizada desde épocas remotas, era el único recurso justiciero del débil frente a las exacciones del poderoso en los siglos oscuros de la Edad Media y Moderna, hasta que con la aparición de la moderna comunidad política, la construcción de una administración estatal específica cada vez más independiente y profesionalizada en la aplicación de códigos legales detallados y uniformizadores sustituyó el ‘ojo por ojo’ por la justicia restitutiva y con pretensión de imparcialidad²⁶².

En la doctrina nacional, **Rosas Yataco** indica con respecto a la acción penal lo siguiente:

En este contexto, consideramos a la acción penal como la potestad jurídica persecutoria contra la persona física que infrinja la norma jurídico-penal. De esta manera, se consigue promover o provocar la actividad del órgano jurisdiccional para descubrir al autor y a los partícipes del delito o falta que se imputa, y aplicar la ley penal con una sanción (pena o medida de seguridad) al responsable (culpable), así como lograr el resarcimiento (reparación civil) de los daños ocasionados por la comisión del delito

El tratadista **Cabanellas de Torres** precisa con respecto a la acción penal que es **“la originada por un delito o falta; y dirigida a la persecución de uno u otra con la imposición de la pena que por ley corresponda”**²⁶⁵.

Con respecto a la acción penal, se indica que:

Es el medio por el cual el Ministerio Público impulsa la acción del Juez competente para que inicie el proceso penal, y determine o no la existencia del cuerpo del delito y de la responsabilidad del indiciado; además, constituye un presupuesto procesal en materia penal, porque no puede haber proceso sin que se presente antes la acción penal. [...] Poder jurídico de excitar y promover el ejercicio de la jurisdicción penal, para el conocimiento de una determinada relación de derecho penal y obtener su definición mediante la sentencia²⁶⁶.

Thomson Reuters precisa que **“la Acción Penal es la que el Estado exclusivamente ejercita para establecer la responsabilidad criminal, y en su caso, la civil, ocasionada por la comisión de un delito”**²⁶⁷.

La acción penal constituye el inicio de un proceso penal, dentro del cual se debe investigar la posible comisión de un delito por parte de una persona que es acusada de realizar una conducta antijurídica.

En este contexto, apreciamos que la acción penal es una manifestación del ejercicio del poder por parte del Estado y a la vez constituye una tutela en favor de los ciudadanos, en caso de que hubieran sufrido un delito cometido en contra de ellos.

La acción penal puede ser

publica, en el caso de que sea el Estado quien la ejerza. Particularmente, en el Perú la ejerce el Ministerio Público, sobre todo en aquellos casos en los cuales el delito cometido afecta en cierto modo el orden público en la sociedad. Dentro de este grupo encontramos a los delitos tributarios.

En el caso de que la acción penal sea privada, ello se configuraría cuando el delito cometido no sea de tal gravedad que afecte el orden público en la sociedad, sino que afecte la esfera privada del agraviado o sus parientes, como es el caso del delito de injuria. En este caso, no correspondería que el Estado persiga de oficio al infractor.

El ejercicio de la acción penal constituye una facultad que detenta el Estado, representado por el Ministerio Público, para poder perseguir a las personas responsables de la comisión de delitos.

Una vez que se ejerce la acción penal, esta pasa por tres etapas, las cuales son:

a) Investigación o averiguación de manera previa o también denominada preliminar²⁶⁸

b) Persecución del delito

En la entrevista efectuada a Oré Guardia y Santos Chichizola, se indica que:

De tal manera, que la investigación del delito es una función inherente de la potestad persecutoria que tiene el fiscal, como titular del ejercicio de la acción penal y titular del deber de la carga de la prueba. Por tales consideraciones, me parece que es correcto otorgar la dirección de la investigación al Fiscal Provincial²⁶⁹.

c) **Acusación por parte del organismo que ejerce la acción penal, que en el caso peruano es el Ministerio Público**

4.1.3. ¿En qué tipo de proceso penal se ejerce la acción penal?

Cabe indicar que en el Perú ya no tenemos un modelo de tipo inquisitivo, el cual consideraba que el propio juez era quien acusaba y a la vez juzgaba, aparte de que era eminentemente un proceso basado en escritos y se alargaba en el tiempo su resolución.

En el caso peruano, el actual Código Procesal Penal toma como referencia un modelo de proceso penal de corte acusatorio con ciertos rasgos adversativos; ello se manifiesta en el rol que asume el **fiscal**, quien tiene la posibilidad de formular acusación contra el infractor, el cual tiene a su **abogado defensor** en igualdad de condiciones que el fiscal, toda vez que uno acusa y el otro defiende, bajo la figura de adversarios que tratan de convencer con argumentos al juez.

Es precisamente con este tipo de modelo de proceso que el Ministerio Público ejerce la acción penal.

En esta parte coincidimos con **Oré Guardia** y **Loza Ávalos**, quienes lo explican de manera detalla al afirmar que el proceso penal peruano:

Es acusatorio, fundamentalmente, porque existe una distribución de roles. El Fiscal está a cargo del ejercicio de la acción penal, la denuncia y acusación, la investigación y la carga de la prueba. Al Defensor le corresponde oponerse a la pretensión punitiva que demanda el Fiscal, salvo que su patrocinado reconozca los hechos que se le imputan y busque un mecanismo alternativo de solución del conflicto. Por su parte, al Juez le corresponde decidir. Es adversarial porque la investigación y juzgamiento se realizan bajo el principio de contradicción entre

e Fiscal y el abogado defensor. La adversariedad se manifiesta en diversos actos procesales. El Fiscal y el abogado son partes, tienen sus propios objetivos e intereses. Si el Fiscal ha formalizado la investigación o ha acusado busca la condena, y el abogado la absolución; a no ser que se hayan avenido a la terminación anticipada o mecanismo de solución alternativa²⁷⁰.

4.1.4. ¿Cómo se da la actuación del Ministerio Público con respecto al ejercicio de la acción penal?

Para poder conocer la actuación del Ministerio Público como titular del ejercicio de la acción penal, resulta de vital importancia efectuar un análisis de la legislación penal relacionada con el tema en el Perú.

Para lograr ese cometido, será necesario revisar la siguiente normativa:

- La Constitución Política del Perú
- El Código Procesal Penal
- La Ley Orgánica del Ministerio Público
- El Código Tributario
- La Ley Penal Tributaria

a) La acción penal en la Constitución Política del Perú de 1993

Al efectuar una revisión de la Constitución Política del Perú de 1993²⁷³, encontramos en el texto del artículo 159 las atribuciones que le corresponden al Ministerio Público²⁷² y dentro del numeral 5 del citado artículo se indica que corresponde al Ministerio Público ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte.

Lo antes mencionado determina que el ejercicio de la acción penal es una prerrogativa otorgada por la propia Constitución Política del Perú al Ministerio Público, sin existir de por medio condicionamientos, toda vez que es una atribución inherente a sus funciones.

Sobre el tema se precisa que:

En efecto, en el inciso 4) del artículo 159²⁷³ se dispone que le corresponde al fiscal conducir desde su inicio la investigación del delito; en consecuencia, asume la titularidad de la investigación, tarea que debe realizar con plenitud de iniciativa y autonomía, desde su inicio hasta su culminación, decidiendo si formula o no acusación²⁷⁴.

b) La acción penal en la Ley Orgánica del Ministerio Público

La Ley Orgánica del Ministerio Público²⁷⁵ fue aprobada por el Decreto Legislativo N.º 52, el cual ha recibido una serie de modificaciones hasta la actualidad.

Apreciemos a continuación la regulación de la acción penal en este dispositivo.

c) La función del Ministerio Público

Al revisar el texto del artículo 1 de La Ley Orgánica del Ministerio Público, apreciamos que allí se indica cuál es la función que le compete a este organismo.

Dicho dispositivo describe esta tarea de la siguiente manera:

Artículo 1.- El Ministerio Público es el organismo autónomo del Estado que tiene como funciones principales la defensa de la legalidad, los derechos ciudadanos y los intereses públicos, la representación de la sociedad en juicio, para los efectos de defender a la familia, a los menores e incapaces y el interés social, así como para velar por la moral pública; la persecución del delito y la reparación civil. También velará por la prevención del delito dentro de las limitaciones que resultan de la presente ley y por la independencia de los órganos judiciales y la recta administración de justicia y las demás que le señalan la Constitución Política del Perú y el ordenamiento jurídico de la Nación.

d) La titularidad de la acción penal del Ministerio Público

En el texto del artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público se consigna de manera precisa que el Ministerio Público es quien detenta la posibilidad de plantear la acción penal. El texto del referido artículo indica lo siguiente:

Artículo 11.- El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, la que ejercita de oficio, a instancia de la parte agraviada o por acción popular, si se trata de delito de comisión inmediata o de aquéllos contra los cuales la ley la concede expresamente.

4.1.5. ¿Qué autoridad del Ministerio Público ejerce la titularidad de la acción penal?

En el texto del artículo 12 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, se indica que autoridad del Ministerio Público es la que ejerce la titularidad de la acción penal, sobre todo en el trámite de la denuncia.

En este sentido, el artículo 12 en mención indica lo siguiente:

Artículo 12.- La denuncia a que se refiere el artículo precedente puede presentarse ante el Fiscal Provincial o ante el Fiscal Superior. Si este lo estimase procedente instruirá al Fiscal Provincial para que la formalice ante el Juez Instructor competente. Si el Fiscal ante el que ha sido presentada no la estimase procedente, se lo hará saber por escrito al denunciante, quien podrá recurrir en queja ante el Fiscal inmediato superior, dentro del plazo de tres días de notificada la Resolución denegatoria. Consentida la Resolución del Fiscal Provincial o con la decisión del Superior, en su caso, termina el procedimiento.

4.1.6. La acción penal en el Código Procesal Penal

A continuación, se analizarán los detalles de la legislación contenida en el Código Procesal Penal donde se hace mención a la acción penal y la labor del Ministerio Público.

a) El Ministerio Público como titular de la acción penal en el Código Procesal Penal

Dentro de la normatividad contenida en el Código Procesal Penal, existe el Título Preliminar, el cual indica en su artículo IV que la titularidad de la acción penal recae necesariamente en el Ministerio Público. El texto en mención indica lo siguiente:

Artículo IV. Titular de la acción penal

1. El Ministerio Público es titular del ejercicio público de la acción penal en los delitos y tiene el deber de la carga de la prueba. Asume la conducción de la investigación desde su inicio, decidida y proactivamente en defensa de la sociedad.
 2. El Ministerio Público está obligado a actuar con objetividad, indagando los hechos constitutivos de delito, los que determinen y acrediten la responsabilidad o inocencia del imputado. Con esta finalidad conduce y controla jurídicamente los actos de investigación que realiza la Policía Nacional.
 3. Los actos de investigación que practica el Ministerio Público o la Policía Nacional no tienen carácter jurisdiccional. Cuando fuera indispensable una decisión de esta naturaleza la requerirá del órgano jurisdiccional, motivando debidamente su petición.
- El Ministerio Público en el ejercicio de sus funciones debe tener en cuenta la organización administrativa y funcional de la Policía Nacional de conformidad con sus leyes y reglamentos.

b) La descripción del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público según el Código Procesal Penal

En el Código Procesal Penal apreciamos dentro de las disposiciones generales en el libro primero, el texto del artículo 1, el cual señala que la acción penal tiene el carácter de pública.

En los numerales de dicho artículo, se describen elementos para su ejercicio por parte del Ministerio Público, conforme se aprecia a continuación:

Artículo 1. Acción penal.- La acción penal es pública

1. Su ejercicio en los delitos de persecución pública, corresponde al Ministerio Público. La ejercerá de oficio, a instancia del agraviado por el delito o por cualquier persona, natural o jurídica, mediante acción popular.
2. En los delitos de persecución privada corresponde ejercerla al directamente ofendido por el delito ante el órgano jurisdiccional competente. Se necesita la presentación de querrela.
3. En los delitos que requieren la previa instancia del directamente ofendido por el delito, el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público está condicionado a la denuncia de la persona autorizada para hacerlo. No obstante ello, el Ministerio Público puede solicitar al titular de la instancia la autorización correspondiente.

Cabe indicar que la acción penal, en el caso de los delitos tributarios, tiene naturaleza pública. En palabras de **Castillo Soberanes**, se menciona lo siguiente:

En esta, son los órganos del Estado los que ejercitan la acción al cometerse un delito, y el Estado es el que debe reprimirlos, velando así por el interés general. En este sistema tiene intervención el Estado por medio del Ministerio Público, que tiene el deber de ejercitar la acción penal cuando se han reunido los requisitos indispensables para ello; así, cuando se presenta un hecho con las características de delito, es el Estado el que debe velar por el orden público mediante órganos predispuestos para ello: Ministerio Público²⁷⁶.

Al consultar la doctrina extranjera, observamos el comentario de **Gimeno Sendra**, quien indica que:

A diferencia del derecho de acción que asiste a los particulares, el del Ministerio Público pertenece a la categoría, acuñada por Carnelutti, de los ‘derechos-deberes’, pues, dada su especial misión de defender la legalidad (art. 124.1 C.E. y 435 L.O.P.J.), más que de un derecho se trata de una obligación que gravita sobre los miembros del Ministerio Fiscal de defender a la sociedad, a la víctima y al principio de legalidad, solicitando al respecto del Juez de instrucción la apertura del proceso penal cuando le conste la comisión de un delito público²⁷⁷.

c) El Ministerio Público como titular de la acción penal en el Código Tributario

Dentro de la normatividad contenida en el Código Tributario²⁷⁸, existe el Título II del Libro IV, el cual incluye un artículo relacionado con la justicia penal. En dicho dispositivo, se hace referencia al papel de la acción penal a cargo del Ministerio Público. El texto de dicho artículo considera la siguiente información:

Artículo 189 del Código Tributario que regula la Justicia Penal

Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia²⁷⁹.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, 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.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

Consideramos pertinente citar un ejemplo acerca de las implicancias existentes en una regularización de la deuda tributaria y las posibilidades o no de iniciar la acción penal correspondiente.

En este sentido, **Robles Moreno** y otros indican lo siguiente:

El lunes de la semana N.º 1 la SUNAT notifica al deudor tributario o administrado la carta de presentación del auditor y el primer requerimiento, y sucede que el plazo para que el deudor o administrado cumpla con el requerimiento es el viernes de la semana N.º 1. ¿Qué sucede si el martes de la semana N.º 1 el deudor o administrado regulariza su situación tributaria? Con la regla introducida por el Decreto Legislativo N.º 1113, habría que concluir que ya no es legalmente viable la persecución penal; toda vez que esta regularización se llevó a cabo antes del inicio del procedimiento de fiscalización según lo dispuesto por las reglas del derecho administrativo.

embaro, desde la perspectiva del Derecho Penal Tributario, queda entablado un conflicto, toda vez que la figura correcta es que el deudor o administrado regularice su situación tributaria antes del inicio de una investigación estatal especializada (examen a cargo de la Administración Tributaria). En este sentido, el artículo 189 del Código Tributario debería decir que la regularización, que es capaz de impedir la persecución penal, tiene que ser antes de cualquier actividad de investigación por parte de la Administración Tributaria en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas delictivas²⁸⁰.

Los autores **Arancibia Cueva** y **Arancibia Alcántara** comentan sobre el tema lo siguiente:

Esta norma plantea el privilegio de la inducción antes que la represión; vale decir que en el futuro no procedería la acción penal contra el contribuyente que cumple con pagar la deuda tributaria antes que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de fiscalización.

Con la modificación del artículo 192 del Código Tributario, dispuesto por el Decreto Legislativo N.º 1113, se establece que cuando la Administración Tributaria en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en paralelo el procedimiento penal y administrativo. A partir del 28-09-12 no es discrecional la comunicación de SUNAT, por el contrario, es obligatoria²⁸¹.

4.1.7. ¿Cuál es la regulación de la acción penal en la Ley Penal Tributaria?

Cabe mencionar que en el año 1996, se publicó el Decreto Legislativo N.º 813, a través del cual se aprobó la Ley Penal Tributaria, ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N.º 26557.

Esta ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una ley especial y no tanto en un cuerpo normativo, como es el Código Penal.

Esta norma ha sido modificada por las **Leyes N.º 27038 y N.º 28671, al igual que los Decretos Legislativos N.º 957 y N.º 1114.**

En el Título II se regula la institución de la acción penal, en los artículos 7, 87 y 9, los cuales se transcriben a continuación:

a) Requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal

Conforme lo indica el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, se indican los requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público. Así, se precisa que:

1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.
2. Las diligencias preliminares y, cuando lo considere necesario el juez o el fiscal en su caso, los demás actos de la instrucción o investigación preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”.

Sobre el tema, **Nakasaki Servigón** indica que **“el informe técnico que emite la Sunat es una condición de la acción penal en los delitos tributarios; no vinculante para el Poder Judicial”**²⁸².

b) La investigación y promoción de la acción penal

El texto del artículo 8 de la Ley Penal Tributaria regula el proceso de investigación y promoción de la acción penal. En este sentido, allí se indica lo siguiente:

1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.
2. El fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la policía las demás investigaciones a que hubiere lugar.

Sobre el tema, **San Martín Castro** critica esta situación del siguiente modo:

La Ley peruana, a diferencia de la argentina (Ley N.º 23.771), abre una nueva etapa en la investigación del delito: la administrativa, sin intervención de la Fiscalía y con el entero dominio de la Administración, al punto que asume una total discrecionalidad para formular denuncia penal ante el Ministerio Público.

La opción legislativa comentada, aun cuando pueda justificarse sobre la base de la especialización y competencia técnica de los órganos de la administración tributaria para establecer con mayor

solvencia la realidad de un fraude tributario, no tiene empero el menor apoyo constitucional. En efecto, el art. 159.4 de la Constitución atribuye, con exclusividad, al Ministerio Público la función de conducir desde su inicio la investigación del delito. Esta norma es categórica: la investigación del delito es función de un órgano autónomo del Estado, integrado como es obvio al ordenamiento judicial: el Ministerio Público. Por consiguiente, la Administración ni el propio Poder Judicial pueden abocarse a una tarea privativa de la Fiscalía, por lo que en el presente caso la denominada 'investigación administrativa del delito', como fase autónoma a la de los órganos del control penal, no es legítima desde las propias fuentes constitucionales.

Siendo así, toda facultad de investigación de una conducta presuntamente delictiva realizada por la administración es inconstitucional y, por tanto, sus requerimientos constituyen un serio atentado a los derechos individuales²⁸³.

Apreciemos una parte de la sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el expediente N.º 01887-2010-PHC/TC, de fecha 24 de setiembre de 2010, específicamente el voto del magistrado Calle Heyen quien precisa que:

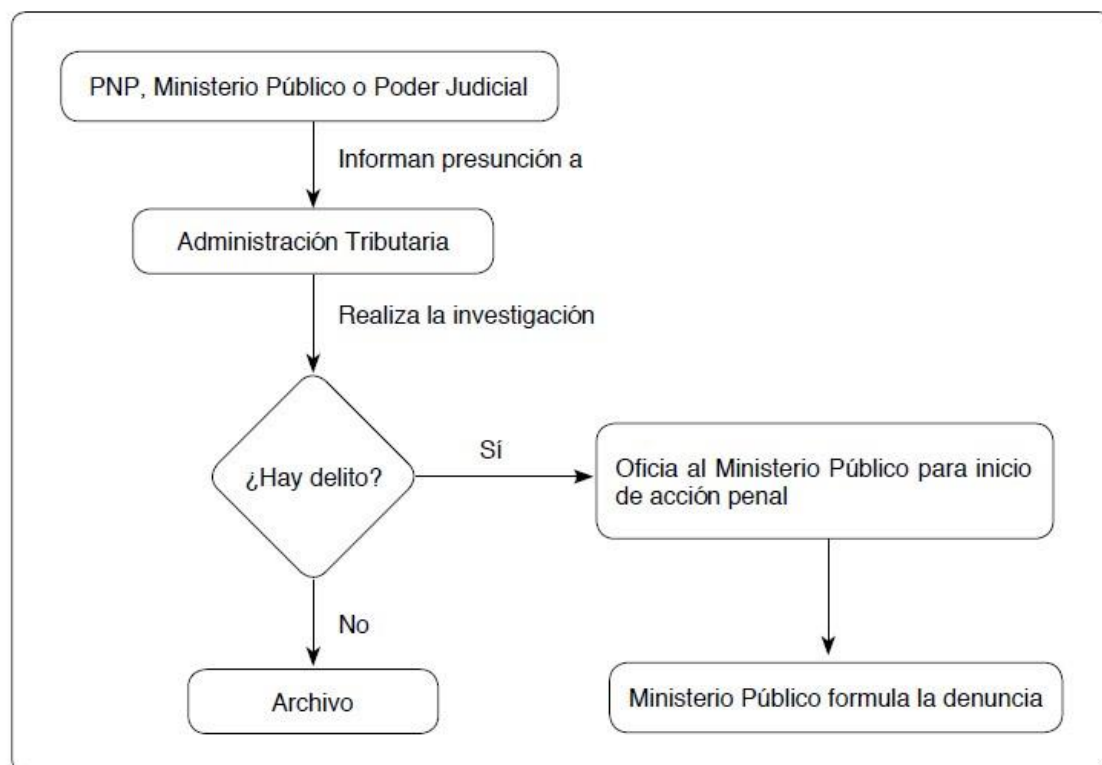
[...] el Ministerio Público, ostenta el monopolio del ejercicio público de la acción penal, es quien finalmente decide qué persona debe ser llevada ante los tribunales por la presunta comisión de un delito, por lo que sus decisiones aún y cuando tienen la naturaleza de 'cosa decidida', no es menos cierto que deben estar revestidos de seguridad jurídica, acorde con las reglas del debido proceso²⁸⁴.

4.1.8. La actuación de la autoridad policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuman la comisión del delito tributario

El texto del artículo 9 de la Ley Penal Tributaria, indica expresamente que la autoridad policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial, cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria.

Para poder graficar la información contenida en los párrafos anteriores, consideramos pertinente copiar un cuadro elaborado por **Arancibia Cueva** y **Arancibia Alcántara**²⁸⁵ sobre el proceso de investigación y acción penal.

Proceso de investigación y acción penal



4.1.9. Opiniones de la doctrina respecto a la actuación del Ministerio Público y la acción penal

Es interesante observar lo indicado por **Álvarez Dávila** cuando menciona lo siguiente:

La regla general data que el Ministerio Público, según nuestra Constitución Política y la Ley Orgánica del Ministerio Público, es un órgano autónomo que tiene el monopolio exclusivo de la acción penal, de forma tal que no tiene ninguna limitación al momento de promoverla en aquellos casos en que considere que exista la comisión de un delito. Sin embargo, en determinados casos establecidos expresamente por ley, el Ministerio Público no podrá ejercer válidamente la acción penal sino cuenta con determinados requisitos procedimentales. Se trata, entonces de causas que condicionan el ejercicio de la acción penal y sin cuya presencia no sería posible promoverla²⁸⁶.

Estamos de acuerdo con lo indicado por **Bramont-Arias** Torres cuando menciona lo siguiente:

El proceso administrativo tiene como objetivo fundamental establecer la cuantificación del tributo, a través de la revisión de las Resoluciones de Determinación o de Multa expedidas por la Administración Tributaria. Esta revisión se realiza de manera objetiva, sin tener en cuenta la voluntad del contribuyente.

El proceso penal, por el contrario, tiene como objeto establecer el comportamiento fraudulento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que sea requisito establecer la cuantificación del tributo. Es decir, está destinado a probar las acciones dolosas que afectan el patrimonio del Tesoro Público, independientemente del monto de la deuda tributaria.

En consecuencia es claro que la cuantificación no interesa, para efectos del delito tributario, pero sí interesa probar dentro del proceso penal por delito tributario la existencia del tributo. No es necesaria la existencia del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que este surge al acreditar la existencia de un hecho imponible. Es más, atendiendo a los propios comportamientos descritos como delito tributario, bastará con probar la existencia de los mismos para establecer la existencia de un tributo impago. En este sentido la prueba del ocultamiento de ingresos, la falta de entrega de las retenciones o la obtención indebida de beneficios fiscales por parte del contribuyente contienen en sí mismas la falta de pago del tributo. De otro lado, es importante señalar que si se oculta ingresos y no existe tributo a pagar será, usualmente, de aplicación la figura del delito contable²⁸⁷.

En la doctrina nacional **Bramont-Arias Torres** precisa con respecto al ejercicio de la acción penal con respecto a la Ley Penal Tributaria lo siguiente:

De otro lado, alguno de los aspectos contenidos en la LPT no han cumplido con garantizar la aplicación del derecho penal tributario en forma homogénea. Así tenemos, el ejercicio de la acción penal que según la LPT solo podía ser ejercitada por el Ministerio Público previa denuncia del Órgano Administrador del Tributo, aspecto que fuera modificado por la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Código Procesal Penal de 2004²⁸⁸, disponiendo que el ejercicio de la acción penal depende exclusivamente del Ministerio Público, aunque incluyendo una serie de atribuciones del Ministerio Público frente a la Administración Tributaria y una serie de obligaciones de esta²⁸⁹.

En la doctrina observamos la opinión de **Montero Aroca**, quien precisa con respecto a la actuación del Ministerio Público lo siguiente:

Ya en el momento de la admisión de la denuncia o de la querrela, y se propongan estas por el Ministerio Fiscal o por un ciudadano, el juez tiene que, desde el derecho penal, decidir si los hechos denunciados tienen o no la consideración de delictivos, y si llega a la conclusión de que no tienen ese carácter debe proceder a no incoar al procedimiento preliminar. Si existe la posibilidad de que los hechos denunciados sean constitutivos de delito, el juez de instrucción ordenará la incoación del procedimiento preliminar, pero el proceso irá cumpliendo sus fases en tanto en cuanto la calificación penal se mantenga, de modo que el juez puede no abrir la segunda fase o de juicio oral tanto porque los hechos no son constitutivos de delito, como porque la misma existencia de los hechos ha sido desvirtuada, como también porque el imputado aparece de los actos de investigación realizados como no autor de esos hechos. Todo esto se tiene que hacer procediendo a aplicar normas penales sustantivas, no simplemente procesales²⁹⁰.

En opinión de **Arce Furuya**:

Estas normas disminuyen las facultades del Ministerio Público como órgano persecutor del delito y único titular de la acción penal de acuerdo a la Constitución, sin embargo no compartimos la posición de quienes afirman que esto significa que se le ha otorgado a la Sunat las facultades para ejercer la acción penal, puesto que el fiscal tiene la potestad de archivar una denuncia realizada por Sunat si considera que el hecho no constituye delito, si ha prescrito o si no se ha logrado individualizar al presunto autor. Si bien esta norma no otorga la titularidad de la acción penal a la Administración Tributaria, lo cierto es que sí recorta las facultades del Ministerio Público, ya que este no podría denunciar penalmente a nadie ante el juez si es que la Sunat no está de acuerdo²⁹¹.

Aun cuando pueda parecer extensa la cita que a continuación publicaremos, la consideramos necesaria debido a la importancia del tema. Por ello, indicamos que **García Caveró** precisa lo siguiente:

Con la dación de la Ley Penal Tributaria se establecieron algunas cuestiones procesales especiales para la persecución y procesamiento de los delitos tributarios. En cuanto al ejercicio de la acción penal, la redacción original de los artículos 7, 8 y 9 de la Ley Penal Tributaria calificaba a los delitos tributarios como perseguibles a instancia de parte agraviada, asignando tal calidad al órgano administrador del tributo. Si esta regulación se limitaba a cuestiones puramente procesales o si producía una alteración constitucionalmente inaceptable de la exclusividad del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, fue objeto de una discusión intensa. La Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema (Cons. 2613-03 La Libertad), por ejemplo, declaró inconstitucional y, por tanto, inaplicable el artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 813 que exigía el ejercicio de la acción penal por parte del órgano administrador del tributo. Esta decisión se fundamentó en la exclusividad constitucionalmente establecida del Ministerio Público respecto del ejercicio de la acción penal. Por su parte, el Tribunal Constitucional no siguió este parecer, pues en la sentencia del Exp. N.º 3556-2003-HC/TC del 28 de junio del 2004 señaló que “si la ley dispone que es la SUNAT la que puede, o no, denunciar a los contribuyentes que pagan los tributos investigados, ello se debe al carácter de parte agraviada que tiene dicho órgano

administrativo, mas no a un mecanismo de intimidación o de chantaje”. Como puede verse, el Tribunal Constitucional consideró que se trataba de un tema fundamentalmente procesal.

Con la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal se ha desvanecido la situación de incertidumbre que reinaba sobre la constitucionalidad del monopolio de la acción penal de la Administración Tributaria en los delitos tributarios, pues se le devuelve la autonomía al Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal. Pese a este cambio importante en el plano del ejercicio de la acción penal, la regulación de los delitos tributarios mantiene una cierta prejudicialidad administrativa, ya que exige un informe previo del órgano administrador del tributo. Este informe debe ser evacuado antes de que el fiscal decida si formaliza una investigación preparatoria o no y debe abordar la parte estrictamente tributaria del hecho que tendría incidencia penal. Dado que los delitos tributarios contienen remisiones a conceptos y normativas tributarias, el órgano administrador del tributo debe ocuparse de aclarar estos aspectos al Ministerio Público en relación con el hecho concretamente denunciado. Al ser un informe técnico sobre la parte tributaria, no debe pronunciarse sobre aspectos propios de la responsabilidad penal²⁹².

5. La caución en la Ley Penal Tributaria

5.1. Introducción

La libertad es el bien máspreciado por las personas y por ello estas buscan protegerlo. Cuando una persona está siendo investigada por la posible comisión de un delito, el fiscal puede solicitar la comparecencia de esta en tanto dure la etapa de investigación preliminar. En este caso, será el juez, a pedido del fiscal, quien dicte la comparecencia.

En esta etapa, la persona que es investigada debe acudir a las citaciones que se le entreguen, donde se le informa el requerimiento de presencia física. Este requerimiento normalmente es del tipo de comparecencia simple que no tiene un mandato de detención.

Sin embargo, si las circunstancias lo ameritan, el juez puede determinar una prisión de tipo preventivo, como seguridad para que la persona no realice algún intento de fuga o de no comparecencia ante las autoridades que investigan la posible comisión de un delito.

Además, existe una figura jurídica denominada caución, la cual constituye una especie de garantía económica que permite a la persona investigada, realizar la comparecencia ante las autoridades que analizan su caso, sin existir de por medio algún mandato de comparecencia con detención.

5.2. ¿Qué es la caución?

La caución constituye una especie de garantía otorgada por una persona que es investigada por la presunta comisión de un delito y sobre la cual tiene un mandato de comparecencia dictado por el juez o la sala penal a cargo del proceso judicial llevado a cabo.

Esta garantía es otorgada a exigencia del juez o la sala penal, quienes determinan su monto de acuerdo con ciertos parámetros fijados por norma y que deben ser evaluados por dicha autoridad.

La finalidad es el otorgamiento de una especie de garantía que pueda asegurar que la comparecencia de la persona que es investigada, acuda a todas las diligencias y citaciones que son necesarias para esclarecer si tiene o no culpabilidad en la comisión de los hechos que son materia de investigación y que son punibles.

El otorgamiento de la caución por parte del sujeto que es procesado, constituye una especie de garantía otorgada por este, con la finalidad de que pueda responder ante una eventual sustracción a la figura de la comparecencia al proceso.

En otras latitudes se le conoce como fianza para el otorgamiento de la libertad condicional. Ello es común y se observa cuando se revisan noticias de la realidad estadounidense, al igual que al visualizar las películas y series donde se trata el tema.

Un caso conocido por la prensa peruana fue la libertad bajo fianza que obtuvo el expresidente de la Federación Peruana de Fútbol, Manuel Burga, en el mes de diciembre del 2016 por un juzgado americano, cuando fue extraditado del Perú a los Estados Unidos, para responder por cargos de actos de corrupción entre dirigentes sudamericanos por los derechos de transmisión televisiva de los partidos de las selecciones.

5.2.1. La caución personal

En caso de que el juez dicte la necesidad del otorgamiento de una caución que asegure la presencia del presunto infractor, mientras dure todo el proceso de investigación, puede considerar el otorgamiento de una caución de tipo personal, la cual estará ligada necesariamente al otorgamiento de una cantidad de dinero, que a criterio del juez y dentro de los parámetros establecidos en la normatividad procesal penal, corresponda asignarle.

La entrega de la caución determina en cierto modo el aseguramiento de la libertad del procesado mientras dure el proceso de investigación.

En el caso de la legislación peruana, se encuentra reglado en el numeral 2 del artículo 289 del Código Procesal Penal, que será analizado más adelante.

5.2.2. La caución real

En el caso del otorgamiento de la caución de tipo real, ello implica la entrega de algún bien o título valor que asegure el cumplimiento de la presencia de inculpado mientras dure todo el proceso de investigación.

En el caso de la legislación peruana, se encuentra regulado en el numeral 3 del artículo 289 del Código Procesal Penal, que será desarrollado más adelante.

5.3. La caución en la doctrina

En la doctrina apreciamos la opinión de **Romero Villanueva** cuando precisa que:

La caución, entre otro de sus objetivos, garantiza la comparecencia del procesado cuando fuere llamado o citado por el juez que conozca en la causa y neutraliza la presunción de elusión a la acción de la justicia que pesa sobre él; al absorber la efectividad asegurativa que en las medidas cautelares personales detención y prisión preventiva se instrumenta en la privación provisional de libertad²⁹³.

En la Sentencia C-316/02, la Corte Constitucional de Colombia define a la caución penal del siguiente modo:

En materia penal, la finalidad de las cauciones es asegurar la comparecencia al proceso del sujeto investigado. En esos términos, la caución penal es del primer tipo, es decir, asegura, garantiza y afianza el cumplimiento de un compromiso adquirido durante el proceso: el de hacerse presente en él. El hecho de que en materia penal la caución no tenga una función indemnizatoria es consecuencia de la

naturaleza misma del procedimiento: ya que en la causa penal no es dable hablar de pretensiones y, por consiguiente, de contraparte, la caución como mecanismo indemnizatorio de los posibles perjuicios ocasionados mediante el ejercicio de actuaciones procesales no tiene aplicación en tales diligencias²⁹⁴.

Para la Enciclopedia Jurídica, el término caución procesal alude a la:

Garantía de carácter patrimonial que debe prestar una de las partes en el proceso a fin de asegurar a la otra el cumplimiento de las obligaciones emergentes del mismo. Por lo general, consiste en poner a disposición del juzgado una cantidad de dinero o de bienes fungibles. En algunos casos también se gravan bienes inmuebles, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones emergentes del proceso. Las cauciones procesales pueden ser de carácter personal, real o juratorio²⁹⁵.

Conforme lo indica **Manzanares Samaniego**, se define a la:

Caución como compromiso, expreso o tácito, de buen comportamiento, entendido por lo general como inexecución de infracciones penales, garantizado o no por el propio delincente o un tercero, con conminación o sin ella, para uno u otro, de sufrir determinado quebranto económico si el sancionado faltare a su obligación, y contraído en cumplimiento de resolución judicial de fondo, enmarcada en la lucha contra la criminalidad²⁹⁶.

En esa misma línea apreciamos la opinión de **Sánchez Santos**, quien indica con respecto a la evolución de la caución penal lo siguiente:

Otra novedad del

Código Procesal del 2004 es que otorga superior funcionalidad a la caución, a diferencia del Código de 1940, indica que no podrá imponerse una caución de imposible cumplimiento para el imputado, en atención a su situación personal, a su carencia de medios y a las características del hecho atribuido; asimismo define que el depósito de una cantidad de dinero en el Banco de la Nación es una caución personal, y que el depósito de efecto público o valores cotizables o el otorgamiento de una garantía real por la cantidad que el Juez determine, es una caución real. Y por último indica que la caución también será devuelta cuando el condenado no infrinja las reglas de conducta que le fueron impuestas²⁹⁷.

5.4. La caución en el Código Procesal Penal

Es pertinente indicar que la figura de la caución se encuentra regulada dentro del Título IV del Código Procesal Penal, que trata sobre la comparecencia. Esta última figura jurídica se presenta cuando el fiscal dentro de la investigación preliminar o el juez en la investigación preparatoria, determinan que el investigado puede realzar la comparecencia simple al proceso, sin que exista de por medio la prisión preventiva.

Lo antes indicado permitiría que la persona que es investigada y sobre la cual aún no se determina su culpabilidad, pueda desplazarse sin tener un mandato de detención.

El Código Procesal Penal regula, en su artículo 289, la figura de la caución, conforme se desarrolla a continuación.

5.4.1. Reglas generales para la fijación de una caución

El numeral 1) del artículo 289 del Código Procesal

Penal, precisa que la caución constituye una suma de dinero que se fijará en cantidad suficiente para asegurar que el imputado cumpla las obligaciones impuestas y las órdenes de la autoridad²⁹⁸.

Cabe precisar que en lo que respecta a la calidad y cantidad de la caución, se deben tomar como parámetros los siguientes elementos:

- La naturaleza del delito
- La condición económica
- Personalidad del imputado
- Antecedentes del imputado
- El modo de cometer el delito²⁹⁹
- La gravedad del daño
- Las demás circunstancias que pudieran influir en el mayor o menor interés del imputado para ponerse fuera del alcance de la autoridad fiscal o judicial. Existe además una prohibición y la misma está relacionada con el hecho de que no podrá imponerse una caución de imposible cumplimiento para el imputado, en atención a su situación personal, a su carencia de medios y a las características del hecho atribuido.

En este punto, resulta interesante efectuar una revisión de la legislación comparada. Por ello, al revisar el Código Procesal Penal de la República Argentina, apreciamos que en los dos últimos párrafos del artículo 320 se indica que:

El juez determinará la caución de modo que constituya un motivo para que el imputado se abstenga de infringir sus obligaciones.

Queda absolutamente prohibido fijar una caución de imposible cumplimiento para el imputado, teniendo en cuenta su situación personal, las características del hecho atribuido y su personalidad moral³⁰⁰.

El último párrafo del numeral 1) del artículo 289 del

Código Procesal Penal, indica que no podrá imponerse una caución de imposible cumplimiento para el imputado, en atención a su situación personal, a su carencia de medios y a las características del hecho atribuido.

En este sentido, resultaría ilógico que a una persona de bajos recursos se le imponga una caución que supere en demasía el patrimonio que pueda poseer el imputado.

Con respecto a la desproporción de la caución fijada, el tratadista extranjero **Romero Villanueva** indica que:

Sobre el particular, la Cámara Nacional de Casación Penal en la causa ‘Rodríguez’³⁰¹ ha sostenido que dicho temperamento tiene el carácter de una ‘verdadera pena anticipada’ y la imposición de una caución de elevado monto a quien carece de patrimonio no solo manifiesta una desproporcionalidad vedada por la ley, sino que deja al descubierto la voluntad jurisdiccional de denegar la libertad acordada³⁰².

Debemos tener en cuenta que:

El criterio sustancial que marca el monto de la cuantía de la caución es, por consiguiente, la posibilidad o intensidad de que existan riesgos para los fines del proceso. Solo desde esa perspectiva se aprecian dos circunstancias concretas: gravedad del delito y el estado social y los antecedentes del reo, sin perjuicio de tener presente sus posibilidades económicas a fin de evitar cauciones muy elevadas y, de este modo, no discriminar a las personas por razón de su situación económica, lo que traería consigo la infracción al principio de igualdad. El monto de la caución puede ser variado, aumentado o disminuido en cuanto resulte necesario para asegurar los fines del proceso³⁰³.

5.4.2. La fijación de la caución personal

El numeral 2) del artículo 289 del Código Procesal Penal contiene las reglas aplicables a la fijación de una caución de tipo personal. Así, menciona que la caución será personal cuando el imputado deposite la cantidad fijada en la resolución en el Banco de la Nación.

El segundo párrafo de este numeral indica que si el imputado carece de suficiente solvencia económica, ofrecerá fianza personal escrita de una o más personas naturales o jurídicas, quienes asumirán solidariamente con el imputado la obligación de pagar la suma que se le haya fijado. El fiador debe tener la capacidad para contratar y acreditar solvencia suficiente.

En este caso, si el imputado no tiene la posibilidad de asumir el pago de la caución, puede indicar por escrito que otras personas puedan asumir la obligación de pago.

5.4.3. La fijación de la caución real

El numeral 3) del artículo 289 del Código Procesal Penal, precisa que la caución será real cuando el imputado constituya depósito de efecto público o valores cotizables u otorgue garantía real por la cantidad que el juez determine.

El mismo numeral indica que esta caución solo será procedente cuando de las circunstancias del caso surgiera la ineficacia de las modalidades de las cauciones precedentemente establecidas y que, por la naturaleza económica del delito atribuido, se conforme como la más adecuada³⁰⁴.

5.4.4. La devolución de la caución

El numeral 4) del

artículo 289 del Código Procesal Penal, menciona que cuando el imputado sea absuelto³⁰⁵ o sobreseído³⁰⁶ o siendo condenado³⁰⁷ no infrinja las reglas de conducta que le fueron impuestas, le será devuelta la caución con los respectivos intereses devengados³⁰⁸ o, en su caso, quedará sin efecto la garantía patrimonial constituida y la fianza personal otorgada.

Solo en el caso de que el imputado haya rehuído de manera permanente el juzgamiento, como penalidad, perderá la caución otorgada si se trata de una caución personal y en el caso de la caución real, corresponderá realizar las garantías ofrecidas en perjuicio del imputado.

5.5. ¿Cómo se encuentra regulada la caución dentro de la Ley Penal Tributaria?

Dentro de la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 813 y normas modificatorias, apreciamos que el tema de la caución se encuentra regulado en el Título III, específicamente entre los artículos 10 hasta el 16, los cuales serán materia de revisión a continuación.

5.5.1. ¿En qué supuestos se exige la prestación de una caución?

Conforme lo indica el artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, tratándose del caso de los delitos de defraudación tributaria, corresponderá al juez, cuando dicte el mandato de comparecencia, o sea la Sala Penal, cuando resuelva la procedencia del citado mandato, deberá³⁰⁹ cumplir con imponer al autor la prestación de una caución observando los siguientes elementos:

a) Caución en el caso

de los delitos de defraudación tributaria consignados en los artículos 1, 3 y 5 de la Ley Penal Tributaria

De acuerdo con lo indicado por el literal a) del artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, se precisa que se aplicarán las normas generales que rigen a la caución³¹⁰.

Para información, los numerales indicados anteriormente, regulan los siguientes supuestos:

- Numeral 1) de la Ley Penal Tributaria: Considera el tipo penal base
- Numeral 3) de la Ley Penal Tributaria: Considera el tipo penal atenuado
- Numeral 5) de la Ley Penal Tributaria: Considera el tipo penal relacionado con el Delito Contable³¹¹

Lo antes dicho permite apreciar que en estos supuestos rigen las reglas contenidas en el texto del artículo 289 del Código Procesal Penal.

b) Caución en el caso del delito de defraudación tributaria consignado en el artículo 2 de la Ley Penal Tributaria

De acuerdo con lo indicado por el literal b) del artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, se indica que tratándose del caso de los delitos previstos en el texto del artículo 2 de dicha norma, la caución será no menor al treinta por ciento (30 %) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multas, de acuerdo con la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo³¹².

El texto del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria regula las modalidades del delito de defraudación tributaria. Allí se determina que son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo 41 del Código Penal:

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

Según **Paredes Castañeda**, esta:

Primera modalidad prevé dos posibilidades: la ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuir la capacidad impositiva del contribuyente y como consecuencia reducir o anular el monto del impuesto a pagar³¹³.

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

Este delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito es el primer caso —retención— es que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado, y, en el segundo, que se haya recibido³¹⁴.

c) Caución en el caso del delito de defraudación tributaria consignado en el literal a del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria

De acuerdo con lo indicado por el literal c) del artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, se indica que en el caso del delito contenido en el inciso a) del artículo 4 de dicha norma³¹⁵, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo con la estimación que de este realice el Órgano Administrador del Tributo.

El artículo 4 de la Ley Penal Tributaria

precisa que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

(parte pertinente del literal a)

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

Es pertinente indicar que existe la Consulta N.º 4248-2010/Lima expedida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, con fecha 31 de mayo del 2011, según la cual se efectúa el control difuso de normas, indicando que declarar la inaplicación constitucional de una ley, con efectos particulares, en dicha consulta se indica lo siguiente:

Es por ello que de un análisis del literal c) del art. 10 de la Ley Penal Tributaria se observa que dicha norma vulnera, en principio, el derecho a la libertad personal consagrado en el artículo 2, inciso 24 literal b) de la Constitución Política del Estado, en la medida que la caución es entendida como garantía económica que tiene por objeto asegurar que el inculcado cumpla las obligaciones y órdenes impuestas por la autoridad. En consecuencia, la misma debe establecerse teniendo en cuenta determinadas reglas como la naturaleza del delito o la condición económica del imputado, que de no ser observadas generarían la imposición de una caución de imposible cumplimiento, que acarrearía una inminente variación del mandato de comparecencia restringida por el de detención, afectándose el derecho a la libertad personal del imputado³¹⁶.

d) Caución en el caso del delito de defraudación tributaria consignado en el literal b del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria

De acuerdo con lo indicado por el literal d) del artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, se indica que en el caso del delito contenido en el inciso b) del artículo 4 de dicha norma³¹⁷, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50 %) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas, de acuerdo con la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo.

El artículo 4 de la Ley Penal Tributaria precisa que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

parte pertinente del literal b)

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

5.6. ¿Qué sucede con la caución si se concede la libertad provisional?

Al efectuar una revisión del artículo 11 de la Ley Penal Tributaria, apreciamos que allí se regula el supuesto en el cual se otorga la libertad provisional al procesado.

En este supuesto, se precisa que en los casos de delito de defraudación tributaria, el juez o la Sala Penal, al conceder la libertad

provisional, deberá imponer al autor una caución de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, las cuales están desarrolladas en detalle en el punto 5 del presente informe.

5.7. ¿Cómo se fija la caución en los casos en que exista mandato de comparecencia o libertad provisional?

En el texto del artículo 12 de la Ley Penal Tributaria, se indica que en los casos de mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo por concepto de caución a que se refiere el artículo 10 de la mencionada norma, será el que estime el Órgano Administrador del Tributo a la fecha de interposición de la denuncia o a la fecha de solicitud de la libertad provisional respectivamente.

Los recursos administrativos interpuestos por el contribuyente contra la determinación de la deuda tributaria, estimada por el Órgano Administrador del Tributo, no impedirán la aplicación de lo dispuesto en el presente decreto legislativo.

5.8. Si ya se cumplió con el pago de la deuda tributaria, ¿cómo se fija la caución?

Al revisar el texto del artículo 13 de la Ley Penal Tributaria, apreciamos que allí se indica que en los casos en que se haya cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada³¹⁸, el juez o la Sala Penal, según corresponda, determinarán el monto de la caución de acuerdo con la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo³¹⁹, lugar³²⁰, modo³²¹ y ocasión³²².

5.9. Si hay varios delitos de defraudación tributaria, ¿cómo se fija la caución?

La respuesta a esta consulta se encuentra en la redacción del texto del artículo 14 de la Ley Penal Tributaria. En este dispositivo se indica que en el caso de que se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, y a fin de cumplir lo dispuesto en el artículo 10 de la referida norma, la caución deberá fijarse con base en el total de la deuda tributaria que corresponda.

5.10. Si son varios imputados por el delito de defraudación tributaria, ¿cómo se fija la caución?

Aquí se debe tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la Ley Penal Tributaria. Así, en el caso del artículo 15, se indica que en el caso de que sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el juez o la Sala Penal impondrán al partícipe un monto no menor al diez por ciento (10 %) de la caución que corresponde al autor.

Por su parte, el texto del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria considera que en los casos en que sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada, según corresponda. Igual tratamiento recibirán los partícipes.

5.11. ¿Cuáles son las consecuencias accesorias que se aplican?

En el texto del artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, se consideran las consecuencias accesorias aplicables por parte del juez. Por ello, se indica que si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento e sus titulares, el juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente, según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

1. Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.
2. Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.
3. Disolución de la persona jurídica.
4. Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años³²³.

En este punto, consideramos pertinente citar el acta de sesión plenaria del Segundo Pleno Jurisdiccional Distrital en materia procesal penal de la Corte Superior de Justicia de Moquegua.

En dicho Pleno, se indicó el siguiente criterio:

La sustitución de la prisión preventiva por la medida de la comparecencia restrictiva obliga a verificar el pago previo de la caución, en tanto esta haya sido fijada como restricción, en respeto a su naturaleza jurídica, la necesidad de asegurar su cumplimiento y verificar la personalidad del imputado favorable a los intereses del proceso, esta última pronosticada en la resolución que decide la sustitución; pues nada podría asegurar al momento de la imposición de la caución que va a ser pagado, pese a contarse con los medios para ello³²⁴.

5.12. Experiencias de aplicación de la caución en otros países

En este punto se consigna información de la aplicación de la caución en otros países, como Chile, España, Estados Unidos de Norteamérica y México.

5.12.1. En el caso de Chile

En este caso, se ha considerado la información que **Baeza Palavecino** desarrolla en un artículo titulado *¿Cómo se fijan las fianzas en Chile?: los detalles de este beneficio del sistema judicial antiguo*.

Cabe indicar que este artículo fue publicado en el diario chileno La Tercera. El texto completo se transcribe a continuación:

¿Cómo se fijan las fianzas en Chile?: los detalles de este beneficio del sistema judicial antiguo

La gravedad del delito, cercanía con la prescripción y la situación socioeconómica influyen en los montos establecidos por los jueces.

Durante esta semana el monto de la fianza establecido para la libertad de Cristián Labbé fue motivo de discusión. La jueza había dado en un primer momento el monto de \$ 200 mil, mientras que la defensa solicitaba \$ 50 mil, y finalmente tras el reclamo de la parte querellante, el tribunal determinó la suma de \$ 500 mil.

¿Pero cómo se determina el monto? No hay una cláusula concreta que las regule, ya que esto queda a criterio del juez y la Corte, pero sí hay ítems que influyen en la cifra.

El abogado Roberto Celedón explicó a La Tercera que el sistema de fianzas en la justicia actual no opera, sino que se arrastra del antiguo como “una norma general”.

“Los criterios están regulados en las normas del procedimiento antiguo, es decir, con la penalidad del delito y luego se analiza la situación particular del proceso, por ejemplo, si tiene buena conducta anterior y si ha reparado el mal causado”, explica Celedón.

Los abogados eran y son aún los encargados de depositar el monto para la libertad surepresentado. El dinero era depositado en cuentas corrientes que mantenía el tribunal en el sistema antiguo de justicia.

SE DEVUELVE

Cuando el acusado es absuelto o condenado, el Tribunal le devuelve el monto pagado por la fianza

“Esta fianza se le devuelve al acusado, el objeto es asegurar la comparecencia del acusado a los fines del procedimiento, estos fines son que pueda ser juzgado, ya que se requiere que esté presente y que cumpla lo que la sentencia ordena”, explicó el abogado.

En tanto, existen casos que si la persona es condenada civilmente, a pagar una indemnización, las víctimas podrían pedir la retención de la fianza³²⁵.

Como información adicional, consideramos pertinente citar el texto del artículo 146 del Código Procesal Penal de Chile, donde se regula el otorgamiento de la caución que busca reemplazar a la prisión preventiva.

Código Procesal Penal de Chile

Artículo 146.

Caución para reemplazar la prisión preventiva.

Cuando la prisión preventiva hubiere sido o debiere ser impuesta para garantizar la comparecencia del imputado al juicio y a la eventual ejecución de la pena, el tribunal podrá autorizar su reemplazo por una caución económica suficiente, cuyo monto fijará.

La caución podrá consistir en el depósito por el imputado u otra persona de dinero o valores, la constitución de prendas o hipotecas, o la fianza de una o más personas idóneas calificadas por el tribunal³²⁶.

5.12.2. En el caso de España

En este caso, se ha considerado la información que aparece en las Guías Jurídicas de **Wolters Kluwer**, cuyo título es *Fianza en el Proceso Penal*. El texto completo se transcribe a continuación:

I. CONCEPTO DE FIANZA EN EL PROCESO PENAL

La fianza puede definirse como una medida de aseguramiento directo, adoptada en la mayor parte de las veces de oficio, que busca la disponibilidad de metálico de forma inmediata o a través de la afección de bienes muebles o inmuebles de fácil realización y de valor conocido, a través de la cual se pretende asegurar los diversos fines que se cumplen con dicha fianza, bien el pago de las responsabilidades civiles o costas derivada del delito (fianza ordinaria), bien eludir la prisión provisional y asegurar la presencia del investigado o encausado en el acto del juicio (fianza carcelaria) o bien garantizar los perjuicios derivados de la interposición de una querrela en el ejercicio de la acción popular (fianza de querrela).

La fianza que se presta en el proceso penal puede considerarse como una medida de aseguramiento, frente al propio investigado o encausado, o bien como una medida cautelar propiamente dicha, frente a los terceros responsables civiles no investigados, tanto como responsables directos como subsidiarios. Se trata de una medida que no es equiparable a las medidas cautelares del proceso civil, pues, al menos en relación con el investigado, la misma no se acuerda a instancia de parte, sin perjuicio del derecho de la víctima de ejercitar la acción civil, sino que debe ser adoptada de oficio por el órgano judicial siempre que existan datos en el proceso que determinen la existencia de unos daños de los que debe responder aquel que haya sido condenado por el delito, de tal manera que el único poder de disposición que tiene el propio perjudicado sobre esta medida radica en la renuncia o reserva de la acción civil.

TIPOS DE FIANZAS QUE PUEDEN ENCONTRARSE EN EL PROCESO PENAL

Tal como se desprende de la definición dada a la fianza en el proceso penal, hay que destacar que a lo largo de la Ley de Enjuiciamiento Criminal existen diferentes tipos de fianzas que deben ser prestadas por las distintas partes que intervienen en el procedimiento y que cumplen diversas finalidades. Procede en consecuencia el examen individualizado de cada una de ellas, partiendo eso sí, del régimen general de la fianza, regulado en los artículos 589 a 614 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si bien la Ley 13/2009 ha derogado y dejado sin contenido los artículos 601 a 610, ambos inclusive de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que se corresponde con el relativo a la cobertura de la responsabilidad civil y las costas derivada del delito³²⁷.

5.12.3. En el caso de Estados Unidos de Norteamérica

En los Estados Unidos de Norteamérica se efectuó la consulta en Internet, encontrando información en la guía sobre los procesos penales en los Estados Unidos. Dentro de dicho texto se consigna información sobre la fianza, que sería el equivalente a la caución en nuestra legislación.

Consideramos pertinente citar la parte relacionada con el arresto del acusado dentro del proceso de investigación penal norteamericano, el cual se transcribe a continuación:

[...]

EL ARRESTO DEL ACUSADO

En el sistema federal, los acusados generalmente son arrestados una vez que un jurado de acusación

les ha imputado formalmente un delito (como se dijo antes, un juez puede dictar orden de arresto antes de la acusación formal si se presenta una denuncia que exponga pruebas suficientes para establecer causa probable). Generalmente, el Subfiscal Estadounidense solicita al tribunal que dicte orden de arresto contra la persona nombrada en la acusación formal³²⁸.

Dependiendo de varios factores, después del arresto, el acusado puede ser puesto en libertad bajo fianza (libertad provisional o condicional) en tanto se da el juicio, o puede permanecer encarcelado. Estos factores incluyen la gravedad del delito, los antecedentes delictivos del acusado y las probabilidades de que se fugue. Un juez determina si un acusado debe permanecer encarcelado o ser liberado y, en ese caso, bajo qué condiciones. Estas condiciones pueden incluir el requisito de que el acusado, o alguna persona que actúe en su nombre, entreguen como garantía dinero o bienes que perderá si el acusado no se presenta al juicio.

Poco después de su detención, el acusado será presentado ante un juez. El juez informa al acusado los cargos en su contra y le pregunta si se declara culpable o inocente de dichos cargos. Este trámite es la comparecencia³²⁹.

5.12.4. En el caso de México

A manera de ejemplo, se puede mencionar que en México se utiliza el pago de la caución solo en el caso de los delitos menores, toda vez que producto de una reforma en su proceso penal se aplica el principio de presunción de inocencia.

En este punto, resaltamos el comentario de **Aleman** cuando precisa sobre el tema lo siguiente:

Ahora se respeta el principio de presunción de inocencia.

Este es el principio que indica que tú siempre serás considerado como inocente hasta que el ministerio público pruebe lo contrario y el juez dicte una sentencia que así lo establezca.

Si bien antes este principio ya estaba contemplado en tratados internacionales que obligan a México la regla general era que en cuanto te señalaran por cometer un delito tú ibas a prisión en lo que durara el proceso. Existía algo que se llamaba la libertad bajo caución, pero eso implicaba pagar fianza para poder enfrentar el proceso en libertad, además, sólo aplicaba para los delitos menores.

¿Cuál es el cambio radical? Ahora la prisión preventiva es excepcional. La nueva regla general es: yo te estoy acusando de un delito, como tú eres inocente porque aún no se ha comprobado que eres culpable, vas a enfrentar el proceso en libertad. Esto no quiere decir que ha desaparecido la prisión preventiva; cuando se prueba que el imputado es un peligro para la sociedad o que existe riesgo de evasión de la justicia, entonces sí se puede aplicar la prisión preventiva, pero esta es excepcional y el MP tiene que comprobar que existe ese riesgo³³⁹.

5.13. Consecuencias accesorias

El Título IV de la Ley Penal Tributaria regula las consecuencias accesorias que se imponen junto con la pena. De este modo, el texto del artículo 17 de la Ley Penal Tributaria precisa que si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el juez podrá aplicar,

conjunta o alternativamente, según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

1. Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.
2. Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.
3. Disolución de la persona jurídica.

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADA CON LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Sumilla RTF N.º 06856-1-2003

Se acumulan los expedientes por guardar conexión entre sí. Se suspende el procedimiento de apelación respecto a las resoluciones apeladas, por cuanto en virtud de la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, el órgano resolutor se encuentra habilitado a suspender el procedimiento hasta que se cuente con la decisión judicial sobre los hechos materia de investigación y de probanza, lo que resulta imprescindible para esclarecer el asunto materia de autos. En el presente caso, el proceso penal ha sido abierto por delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal simulando la existencia de hechos que permitan gozar del mismo, debido a que existen pruebas suficientes que acreditan que los procesados han participado en forma directa en la creación de una completa cadena de comercialización, conformando grupos de empresas a efectos de aparentar compras y supuestos proveedores los cuales han transferido fraudulentamente crédito fiscal a fin que la recurrente se beneficiara con la devolución del saldo a favor del exportador o contribuyera a formalizar la transferencia del Impuesto General las Ventas al exportador, que finalmente se habría beneficiado con la devolución del referido saldo, siendo precisamente dichos hechos los que van a ser materia de comprobación en el mencionado proceso penal y que además sirven de sustento a los reparos al crédito fiscal que constituyen materia del presente procedimiento administrativo.

Sumilla RTF N.º 06149-3-2003

Se acumulan los expedientes por guardar conexión entre sí. Se revoca la apelada en el extremo que la Administración dio por extinguida la obligación tributaria pendiente de pago contenida en algunas resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de agosto, octubre y diciembre de 1994, al tratarse de deudas tributarias de recuperación onerosa, de acuerdo con lo dispuesto en la Primera Disposición Transitoria del D. S. N.º 022-2000-EF, por lo que procede revocar la resolución apelada en ese extremo. Se acepta el desistimiento parcial. Se suspenden las apelaciones en lo demás que contiene, dado que la Administración informa que se ha interpuesto denuncia penal por el delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención y devolución indebida de saldo a favor, así como por el delito contra la fe pública, contra los representantes legales y/o personas vinculadas a la recurrente en calidad de autores y/o responsables, indicándose que los hechos imputados corresponden a la simulación de compras a través de la utilización de facturas en blanco emitidas por supuestos proveedores, transfiriendo de manera fraudulenta el crédito fiscal a la recurrente, por lo que a fin de establecer si la recurrente ha utilizado dichos comprobantes por operaciones falsas con el propósito de obtener un

crédito fiscal y gasto inexistentes, los que constituyen materia de reparo por parte de la Administración, resulta indispensable contar con el fallo del citado proceso penal a efecto de dilucidar la realidad de tales operaciones efectuadas, consecuentemente procede la Administración devuelva los actuados una vez que culmine dicho proceso, adjuntando copia certificada de la sentencia para que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo, ello en atención al artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, D. S. N.º 017-93-JUS, en concordancia con la Cuarta Disposición Final del TUO del Código Tributario, D. S. N.º 135-99-EF.

Sumilla RTF N.º 05760-1-2003

Se suspende el procedimiento. La Administración informa que el Presidente del Directorio y Gerente General de la recurrente, se encuentra procesado por el delito de defraudación tributaria. Los hechos y conductas descritos en la citada denuncia, se encuentran vinculados a la conformación por parte de la recurrente de una cadena de comercialización con diversas empresas que actuaban como supuestas proveedoras a fin que se le transfiriera montos elevados de crédito fiscal sustentado en operaciones no reales, favoreciéndose indebidamente con el saldo a favor del exportador. Se señala que la Cuarta Disposición Final del TUO del Código Tributario, D. S. N.º 135-99-EF, precisa que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir pronunciamiento en la vía administrativa. Mediante Acuerdo de Sala Plena N.º 2003-20 del 23-09-03 se ha establecido que cuando severifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria contra la recurrente, este Tribunal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento, debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el indicado proceso penal, adjuntado copia certificada de la sentencia para efecto de la emisión del pronunciamiento definitivo. Verificándose en el presente caso la existencia de un proceso penal en trámite por dicho delito y atendiendo a que se requiere contar con el fallo del citado proceso penal a efecto de dilucidar la realidad de las operaciones efectuadas por la recurrente, procede que la Administración devuelva los actuados una vez que culmine dicho proceso, adjuntando copia certificada de la sentencia para que este Tribunal se pronuncie.

INFORME EMITIDO POR LA SUNAT SOBRE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Informe N.º 264-2002-SUNAT/K00000

MATERIA:

Se consulta: Si resulta aplicable el artículo 5 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, referido a la concurrencia de acreedores, o el artículo 6 del mismo cuerpo legal, en caso de contribuyentes incurso en procesos penales en trámite por delito de Defraudación Tributaria, en los cuales el juez hubiera trabado embargo para garantizar el pago de la reparación civil a favor del Estado y, a su vez, en fecha posterior, la Administración Tributaria hubiere embargado los mismos bienes dentro de un Procedimiento de Cobranza Coactiva.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Código Penal, aprobado por Decreto Legislativo N.º 635 y normas modificatorias (en adelante, Código Penal).

ANÁLISIS:

En principio entendemos que la consulta se encuentra referida a embargos trabados judicialmente para garantizar el pago a favor del Estado de la indemnización por daños y perjuicios causados con ocasión de la comisión de un delito.

Al respecto, cabe señalar lo siguiente:

1. Conforme lo establece el artículo 4 del TUO del Código Tributario, el acreedor tributario es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. Agrega que el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente. De otro lado, el artículo 5 del mencionado TUO dispone que cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias. De la norma antes glosada, se tiene que la regla de la concurrencia es aplicable siempre que exista más de un acreedor tributario, y sólo cuando se trate de hacerse cobro de una deuda tributaria respecto de un mismo deudor; en cuyo caso no existirá preferencia entre los

distintos acreedores tributarios, los cuales concursarán en igualdad de condiciones, en forma proporcional a sus respectivas acreencias.

- Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 92 del Código Penal, la reparación civil se determina conjuntamente con la pena. En tanto, el artículo 93 de la citada norma establece que la reparación comprende la restitución del bien o, si no es posible, el pago de su valor; y, la indemnización de los daños y perjuicios. De la norma glosada se desprende que, tratándose de un proceso penal por delito de defraudación tributaria, el juez puede determinar una indemnización por daños y perjuicios. Al respecto, cabe precisar que la indemnización por daños y perjuicios, a diferencia del pago de la deuda tributaria, no tiene naturaleza tributaria, sino que constituye un instrumento procesal para ejercitar dentro del proceso penal, el derecho a la indemnización del daño civil causado por el hecho delictivo. “Se trata, a fin de cuentas, de compensar los perjuicios materiales y morales, estimables económicamente, ocasionados por la realización delictiva. La indemnización, al fin y al cabo, resalta Enrique Ruiz Vadillo, debe ser integral y, por tanto, comprende la reparación de los daños y perjuicios, tanto los físicos —en las personas y en las cosas— como los morales —el sufrimiento y el dolor—. (1)”. En ese sentido, se tiene que la indemnización por daños y perjuicios es de naturaleza civil, siendo acreedor el Gobierno Central.

- En este orden de ideas, respecto a la indemnización por daños y perjuicios, cabe indicar que, toda vez que se trata de una acreencia de carácter civil y no tributaria, no le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 5 del TUO del Código Tributario.

- Por su parte, el primer párrafo del artículo 6 del TUO materia de análisis, señala que las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, alimentos, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro. Como puede apreciarse, en el artículo antes mencionado se establece una regla de privilegio de la deuda tributaria sobre todos los bienes del deudor, la cual se hace efectiva a través del ejercicio del derecho de prelación sobre las demás obligaciones del deudor tributario, con las excepciones que el mismo artículo señala.

- En ese sentido, en aplicación del artículo 6 citado, el embargo dictado por un Ejecutor Coactivo en un Procedimiento de Cobranza Coactiva, tendrá prelación frente a la indemnización por daños y perjuicios dictada por un juez en un proceso penal por delito de defraudación tributaria toda vez que, como ya se ha mencionado en los numerales precedentes, ésta es una acreencia que tiene naturaleza civil y no tributaria.

CONCLUSIÓN:

1. Tratándose de una medida de embargo dictada en un proceso penal por delito de defraudación tributaria, a efectos de garantizar el pago de la indemnización por daños y perjuicios, no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 5 del TUO del Código Tributario referido a concurso de acreedores, toda vez que se trata de una acreencia de carácter civil y no tributaria.
2. En el mismo sentido, el embargo dictado por un Ejecutor Coactivo tendrá prelación frente

la indemnización por daños y perjuicios dictada por un juez en un proceso penal por delito de defraudación tributaria.

Lima, 23 de setiembre del 2002

Original firmado por

CLARA URTEAGA GOLDSTEIN

Intendente

Nacional

Jurídico

(e) _____

1) SAN MARTÍN CASTRO, César. Derecho Procesal Penal. Volumen II. Editora Jurídica Grijley. Lima, 1999, pág. 859 y 860.

SENTENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

EXP. N.º 04018-2007-PHC/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI

HERMOSA RÍOS Y OTROS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Huacho, a los 12 días del mes de diciembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Landa Arroyo, presidente; Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncian la siguiente sentencia

ASUNTO:

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don César Nakazaki Servigón, a favor de don Nicolás Hermosa Ríos y otros, en contra de la sentencia de vista emitida por la Segunda Sala Penal de Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 338, su fecha 26 de marzo del 2007, que declara improcedente la demanda de habeas corpus de autos.

ANTECEDENTES:

Con fecha 1 de setiembre del 2006, don Nicolás de Bari Hermoza Ríos, doña Juana Luisa Quiroz Bocanegra, don Nicolás de Bari Hermoza Quiroz y doña Carla Eleonora Hermoza Quiroz interponen demanda de hábeas corpus

preventivo, a fin de que se declare nula la acusación expedida por la Octava Fiscalía Superior Penal de Lima, de fecha 10 de agosto del 2006 –proceso penal N.º 696-05, por cuanto consideran que la misma constituye una amenaza de su libertad individual, en conexidad con una vulneración de los derechos de legalidad penal, del derecho a la presunción de inocencia y del derecho a la prohibición de doble procesamiento y sanción por el mismo hecho. En tal sentido, solicitan que el Ministerio Público emita un nuevo dictamen fiscal señalando que a) los fondos públicos, por ser objeto material del delito de peculado; los sobornos, por ser efectos del delito de cohecho pasivo, y las ganancias ilícitas que deriven de aquellos no constituyen incremento patrimonial injustificado, ni renta de fuente extranjera que genere obligación tributaria a los delincuentes; b) la presunción tributaria de incremento patrimonial no justificado del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta no puede ser utilizada en el proceso penal para formular acusación; c) habiendo sido procesados y sancionados los demandantes por el hecho de haber tenido fondos públicos, sobornos y ganancias ilícitas depositadas en cuentas abiertas en bancos de Suiza, está prohibido que sean acusados por lo mismo en otro proceso penal por delito de defraudación tributaria. En ese sentido, sostienen que han sido acusados por un hecho que no constituye delito de defraudación tributaria por falta de tipicidad al no verificarse el bien jurídico, además de utilizarse en su contra una presunción tributaria en reemplazo de prueba de cargo, y además que, por los delitos de peculado y/o cohecho pasivo propio, los favorecidos ya han sido materia de proceso y sancionados, y ahora los están procesando por el mismo hecho, en el tipo penal de delito tributario al haber omitido el pago de impuesto a la renta al ocultar el dinero depositado en las cuentas bancarias en Suiza.

Con fecha 22 de enero del 2007, el Cuadragésimo Séptimo Juzgado Penal de Lima declaró improcedente la demanda de hábeas corpus, por considerar que la misma carece de fundamentación legal y se evidencia la intención de que el juez constitucional se vea obligado a obstruir la acción de la justicia, toda vez que se pretende dilucidar asuntos relativos a la responsabilidad penal, lo cual constituye competencia exclusiva de la justicia ordinaria. Por su parte, la recurrida confirmó la apelada por los mismos fundamentos.

FUNDAMENTOS:

1. En el presente caso, el Tribunal Constitucional considera que la demanda debe ser desestimada. Los fundamentos que justifican esta decisión son los siguientes: a) en lo que se refiere a la alegada vulneración del principio de legalidad penal, cabe precisar que no es competencia del juez constitucional verificar, respecto del tipo penal de defraudación tributaria, si existen o no tributos no pagados, la probanza del hecho imponible, o como lo sostienen los demandantes, “valorar si el dinero resultó objeto, efecto o ganancia del delito y si estos ingresan en el patrimonio del delincuente” (f.25), siendo de aplicación el artículo 5, inciso 1), del Código Procesal Constitucional. En todo caso, es una cuestión que toca resolver al juez penal ordinario, debiendo tomarse en consideración que sobre temas como el de legalidad tributaria, entre otros, el Tribunal Constitucional ha expedido sentencias en los Expedientes N.os 04985-2007-PA/TC y 04382-2007-PA/TC; b) en lo

que se refiere a la violación del principio de presunción de inocencia, cabe mencionar que de la revisión de la decisión cuestionada se observa que la misma se sustenta en el Informe de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria elaborado por la SUNAT, un informe de la SUNARP, informes financieros remitidos por el banco Wiese Sudameris, entre otros, los mismos que muestran que la imputación penal se basa fundamentalmente en elementos probatorios de existencia de las cuentas bancarias así como de su ocultamiento a la Administración Tributaria, no existiendo en ese sentido una inversión de la carga de la prueba que constituya una vulneración de la presunción de inocencia, debiendo desestimarse este extremo de la demanda; y c) en lo que se refiere a la vulneración del principio ne bis in idem, se advierte que los hechos que fueron materia de la sentencia condenatoria emitida con fecha 16 de mayo de 2005 no coinciden con aquellos que fundan la acusación fiscal cuestionada, por lo que este extremo también debe ser desestimado. Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

RESUELVE:

1. Declarar IMPROCEDENTE la demanda en el extremo referido a la presunta afectación del principio de legalidad penal.
2. Declarar INFUNDADA la demanda de habeas corpus en los extremos referidos a la pretendida vulneración de la presunción de inocencia y del ne bis in idem.

Publíquese y notifíquese.

Capítulo IV: Mecanismos para Crear Conciencia Tributaria y el Forjamiento del Cumplimiento Voluntario

En esta parte desarrollaremos ideas principales, las cuales están orientadas a disminuir la evasión tributaria y procurar cambiar la forma de pensar de los administrados.

- Un primer tema será revisar los mecanismos que sean necesarios para poder crear una **conciencia tributaria** en el administrado, lo cual permitirá cambiar su forma de pensar frente al fisco y la propia sociedad donde se encuentra inmerso.
- El segundo tema a desarrollar será la posibilidad de **fomentar el cumplimiento voluntario** como regla de conducta del propio contribuyente, pasando a segundo plano las acciones de fiscalización y recaudación por parte del fisco.

Con respecto a la conciencia tributaria, en un capítulo anterior de la presente publicación, habíamos indicado que en países en donde existe una conciencia colectiva muy arraigada, al igual que una idea de pertenencia a un grupo, es casi seguro que el cumplimiento de los deberes a cargo de las personas con el Estado se da en mayor grado.

Precisamos también que, el pago de los tributos es la regla general, toda vez que lo contrario es sancionado socialmente. Esta regla general es lo que se conoce como “norma social”.

Frente a esta situación, el individuo tiene plena conciencia de que su cooperación con el Estado al cumplir con el pago de los tributos que le corresponda, beneficiará no solo a él mismo, sino también a la sociedad donde se encuentra inmerso.

Apreciamos que, en países donde la cultura de pertenencia no se encuentra muy arraigada y prima en cierto modo el individualismo, no existirá esa identificación para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este contexto, observamos que, en el Perú, no se aprecia una cultura arraigada del cumplimiento de las normas, sino más bien lo contrario. De este modo, al no existir una idea de pertenencia a la sociedad, trae como consecuencia el incumplimiento de la norma social.

Es evidente que en los últimos años se ha venido desarrollando una serie de cambios dentro de todo el ordenamiento tributario, en busca de una mayor recaudación fiscal, a fin de poder tener un adecuado Sistema Tributario.

Lamentablemente, esta política ha ido perfilando, en el entender de los administrados, la exigencia por parte del fisco de mayores tributos, sin que exista de por medio algún mecanismo de atención al contribuyente, ya sea en la reducción del número de horas que se utilizan en la presentación de las declaraciones juradas ante el fisco, la limitada confianza en los sistemas informáticos y plataformas digitales utilizados para el pago de tributos o la presentación de los libros electrónicos, por mencionar algunos casos.

1. ¿Qué es conciencia tributaria?

Tarea difícil resulta siempre tratar de elaborar una definición acerca de algo que no puede ser descrito, sobre la base de características percibidas por nuestros sentidos, pero eso no significa que no podamos presentar una propuesta.

Así, Cuellar indica que **“la conciencia tributaria es definida como la motivación intrínseca de pagar impuestos, refiriéndose a las actitudes y creencias de las personas. Sin embargo, algunos emprendedores en lugar de cumplir con sus deberes prefieren evadir sus responsabilidades”**³³¹.

Sin ánimo de ser parciales o tal vez arbitrarios, pretendemos entregar en esta oportunidad un esbozo de definición que procure identificar con mayor nitidez a la conciencia tributaria, entendiéndola a esta como la **“interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados”**.

Por lo que se puede apreciar, esta definición incluye varios elementos:

El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Este elemento alude necesariamente a que los contribuyentes poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, ya que los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria.

En este punto, Giarrizzo y Sivori indican que **“si bien el cumplimiento fiscal es un deber ciudadano y así suele ser entendido en las economías modernas por la mayoría de los individuos, el comportamiento frente al sistema tributario no siempre responde a lo que impone la norma, derivando en lo que habitualmente se denomina ‘evasión’”**³³².

El segundo consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley.

Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desee hacerlas. La coacción no debe intervenir aquí. Esto es aún muy extraño en nuestra sociedad.

Tercero, es que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad, dentro de la cual nos encontramos insertados.

Siendo el contribuyente un ser humano, debe pertenecer a una comunidad y disfrutar de los beneficios que esta tiene. Por ello, cuando se paguen los tributos en el monto y tiempo respectivo, todo contribuyente necesariamente percibirá que se podrán solventar los servicios públicos, y se mejorará asimismo su funcionamiento. El Estado podrá dar un eficaz cumplimiento a los servicios dirigidos a la sociedad en general.

Es importante hacer notar aquí la opinión de un estudioso del derecho tributario, nos referimos a **Lucien Mehl**, quien nos dice con respecto a este punto lo siguiente:

[...] la aceptación del principio del impuesto, la sumisión voluntaria a la obligación fiscal, presuponen un sentimiento de pertenencia a la comunidad, al mismo tiempo que la robustecen. Existe una clara correlación entre el grado de cohesión y estabilidad de una sociedad y la fuerza de adhesión que sus miembros manifiestan con respecto a los principios políticos que constituyen su base, y el nivel de espontaneidad y sinceridad en la ejecución de las obligaciones fiscales por otro³³³.

La idea de comunidad está presente en nuestra definición y, de igual manera, en la explicación que da **Lucien Mehl**. Esto porque el hombre es un ser social por naturaleza, por ello no podría vivir solo. Por la misma razón, al aceptar que no puede vivir solo, sino en comunidad, implícitamente acepta el impuesto que representa un gasto por parte de él para financiar los servicios públicos que la propia sociedad reclama,

para poder servir a todos, inclusive al propio contribuyente que cumplió con sus obligaciones ante el fisco, declaró y pagó sus tributos.

2. ¿Cuáles son los mecanismos para la creación de una conciencia tributaria?

Luego de los cambios que han sufrido tanto la normatividad tributaria como la misma Administración Tributaria (SUNAT) en los últimos tiempos, surge la interrogante respecto a si los contribuyentes han asumido realmente una conciencia tributaria.

Una respuesta afirmativa a esta pregunta podría parecer aventurada, dado que no existen en el país mecanismos que procuren fomentar una conciencia tributaria entre toda la población.

Son los propios contribuyentes, los que consideran que pagar tributos responde a una obligación impuesta por el Estado y que no los beneficiará. Todos sabemos que el Estado, por el solo hecho de serlo, brinda servicios a la población, por ello los impuestos constituyen su principal, y no su única, fuente de ingresos.

Debido a ello, y para elevar hoy en día la recaudación tributaria, no se necesita simplemente aumentar las tasas de los impuestos, sino crear en el contribuyente una conciencia tributaria.

De esta manera, creemos necesario que pueden emplearse tres mecanismos que permitirán crearla en el contribuyente.

2.1. Educación cívica

Esta no debe ser entendida únicamente como la enseñanza de los símbolos patrios, como normalmente se dicta en las escuelas y colegios de nuestro país.

Este tipo de educación debe ir mucho más allá de los temas clásicos, ya que debemos incluir en ella la noción de pago de impuestos como parte integrante de nuestra educación. No olvidemos que es justamente en la etapa de la niñez y adolescencia en la que asimilamos no solo conocimientos sino también conductas, diversos tipos de comportamientos, formándose los principios y valores, tanto éticos como morales.

Es necesario crear las bases de una conciencia tributaria desde la niñez y la juventud, porque esta forma parte del pensamiento integral de la persona; por ende, dicha conciencia no se podrá implementar de manera tardía cuando el contribuyente ya aprendió y se acostumbró a burlar el ordenamiento tributario imperante³³⁴.

Hay que entender que la conciencia tributaria constituye parte de una tradición que debe ser inculcada en todas las personas en general. Como toda tradición, esta no puede resultar fruto de la improvisación, por tanto, se requerirá también la colaboración del tiempo, de circunstancias propicias, de la paz, además de toda una serie de condiciones que el Estado puede fomentar, que son necesarias pero insuficientes para asegurar el nacimiento de lo que solo el hombre puede engendrar, si está colocado en un ambiente social favorable.

Consideramos que la educación cívica no debe culminar solo en el colegio, sino que debe manifestarse a través de toda la vida del individuo; aunque es en la etapa escolar en donde debe darse mayor importancia a este tema.

No solo inculcando los deberes tributarios puede forjarse la conciencia tributaria, sino también buscando crear en todos la idea de grupo y su pertenencia a él. **Santo Tomás De Aquino** en la Edad Media lo expresaba de la siguiente manera: **“En efecto, siendo cada hombre nada más que una parte de la multitud, se**

debea sí y a todas las cosas de esa multitud, pues siempre la parte se debe al todo, como lo demuestra la misma naturaleza al inferir perjuicio a la parte persiguiendo el bien de todo” ³³⁵ .

Esta misma idea la apreciamos en la información que nos proporciona **Fromm**, con respecto a la pertenencia del individuo al grupo, al precisar que:

Si el carácter de la mayoría del pueblo de una sociedad determinada, esto es, su carácter social, se halla adaptado de este modo a las tareas objetivas que el individuo debe llevar a cabo en la comunidad, las energías de los individuos resultan moldeadas de manera tal que constituyen las fuerzas productivas indispensables para el funcionamiento de la sociedad misma ³³⁶ .

En palabras de **Quintanilla De La Cruz**:

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos³³⁷ .

Pero junto con la idea de grupo surge la imperiosa necesidad de pensar que no estamos solos y que estamos dentro de un mundo, por ello, la palabra **mundial** implica no solo lo social, sino también lo político y cultural, toda una gama de factores externos que pueden actuar sobre el hombre y entre los cuales este se mueve; es todo un mundo, pero referido a él, rodeándolo, circundante y en el cual el individuo actúa a su vez.

Al crear los individuos estas ideas de grupo y de mundo, surgirá entonces la idea de sociabilidad, tan venida a menos en el mundo moderno en el que predomina como valor fundamental el individualismo. Así, es tarea fundamental crear en términos de **Giorgetti** el “deber de solidaridad” ³³⁸.

En nuestro país se le conoce más como el “deber de contribuir con los gastos públicos” ³³⁹, el cual califica como un principio implícito en la Constitución Política del Perú de 1993.

En la doctrina española observamos que **Alarcón García** precisa lo siguiente:

La tolerancia al fraude fiscal es la manifestación más clara de una inadecuada o baja conciencia fiscal y contribuye al desarrollo de una baja moral fiscal en el colectivo en el que los individuos se desenvuelven. Es por ello que, por lo que ha sido el modo más tradicional de medir la conciencia o la moral fiscal en la medida en la que implica una definición negativa de la misma, de ahí que sea el parámetro normalmente utilizado en la literatura sobre moral fiscal³⁴⁰.

En el caso peruano, apreciamos que mediante la Resolución Viceministerial N.º 042-208-MINEDU³⁴¹, se dispuso que las instituciones públicas y privadas, a nivel nacional, incorporen dentro de su Calendario Cívico Escolar, la segunda semana de octubre de cada año, como la “Semana de la educación tributaria y lucha contra el contrabando”.

Cabe precisar que:

objeto principal de esta semana es generar conciencia tributaria y sentido de responsabilidad frente a las actividades ilícitas como el contrabando. Fecha donde cada institución educativa podrá desarrollar actividades con el docente, escolares y padres de familia sobre la importancia de exigir boleta de venta en las compras y evitar el comercio ilegal³⁴².

Por nuestra parte, saludamos y felicitamos esta colaboración del sector educación con la Administración Tributaria, toda vez que es posible establecer desde la época escolar una interiorización de los deberes tributarios y comprender la importancia del pago de tributos. Se están sentando las bases para que nuestra sociedad cambie para mejorar.

2.2. Crear reglas sencillas

Nadie niega que las leyes tributarias sean difíciles de comprender en un primer momento, surgiendo la frase “**solo lo entiende mi abogado o mi contador**”.

La mayor o menor complejidad de las leyes tributarias obedece simplemente a que la sociedad en que vivimos se ha ido convirtiendo también en una sociedad compleja.

Así, un mecanismo para crear conciencia tributaria podría estar representado en formular leyes, reglamentos y normas complementarias, que sean menos gaseosas en materia de interpretación y que, por consiguiente, sean más esquemáticas.

La normatividad tributaria en su mayoría es compleja, pero debe tratarse con el correr del tiempo en convertirla en más sencilla; coincidimos con **Manuel Luna-Victoria**, quien señala que “[...] **nadie ha inventado ni podrá inventar jamás, como alguien pretendía** alguna vez, la manera de redactar una ley tributaria que pueda comprender a través de una simple lectura, un niño de 7 años que aprendió a leer”³⁴³.

Por ello, estas reglas más sencillas no implican que sean totalmente entendibles bajo una simple lectura, porque se eliminarían ciertos términos técnicos, sin los cuales sería imposible crear dichas normas y elaborar un sistema tributario capaz de responder a la propia complejidad de la sociedad en donde vivimos.

Cuando nos referimos a la sencillez, consideramos que debe ser entendido no solo por su comprensión, sino por su aplicación, a fin de que otorgue resultados favorables tanto a la administración como al contribuyente. Al presentarse casos de complejidad de la normatividad tributaria, puede haber casos en los cuales existan diferencias de interpretación, ya sea en el contribuyente o la propia Administración Tributaria.

En este tema resaltamos la opinión de Luján, quien indica que **“debido a la complejidad de las normas tributarias, la ocurrencia o no del hecho imponible y su cuantía pueden generar discrepancias entre los contribuyentes y la AT cuya resolución exige evaluar la correcta aplicación de la norma tributaria”**³⁴⁴.

La propia Administración Tributaria peruana, representada por la SUNAT, indicó sobre este tema lo siguiente: **“Así, la complejidad de las normas, la utilización de un lenguaje poco comprensible para el ciudadano y las dificultades de los contribuyentes para entender el funcionamiento de la Administración Tributaria, influyen negativamente en el cumplimiento voluntario”**

En ese mismo sentido, Massad indica que, **“así como la simplicidad facilita el cumplimiento, ayuda al contribuyente y disminuye su resistencia, la complejidad desvía el comportamiento fiel de los responsables, tornando imperioso que la administración deba esforzarse ejerciendo una mayor coacción”**³⁴⁶.

2.3. Uso de sanciones

Para obligar a realizar cierta conducta por parte de los individuos pertenecientes a una determinada sociedad, ésta se vale de diversos mecanismos a fin de que estos individuos cumplan con las conductas.

En términos de Lucien Mehl, sería expresado de la siguiente manera: **“como todos los valores morales, el concepto de deber fiscal se desvanece con rapidez si no comporta sanciones tipificadas por el derecho positivo y efectivamente aplicadas por el poder público”**³⁴⁷.

La coacción es necesaria para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales. Pero hay que hacer una necesaria precisión y es que no debe abusarse de las sanciones, sea creando nuevas o incrementando la penalidad de las ya existentes.

En ambos casos, las sanciones no deben significar de ningún modo un castigo demasiado fuerte que supere muchas veces el propio pago del tributo. Toda sanción debe estar necesariamente en relación con el pago del tributo; si la sanción es demasiado dura, entonces no guardará relación con un buen sistema tributario y se tenderá a una creciente evasión fiscal.

Coincidimos con una idea expresada por el diario *El*

País de España en una editorial de 1984, en donde se indica que **“es verdad, sin embargo, que la pedagogía y la moral son insuficientes por sí mismas a la hora de conseguir el perfecto cumplimiento por todos de sus deberes cívicos, de forma tal que resulta inevitable la coacción para forzar a los insolidarios a satisfacer sus obligaciones fiscales”**³⁴⁸.

Tengamos en consideración lo indicado por **García-Maynes**, cuando menciona que la sanción **“es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, encontrándose por ende condicionada su aplicación a la realización de un supuesto de hecho que consiste en la observancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto infractor que resulta sancionado”**³⁴⁹.

Por su parte, **Becker** indica que una sanción **“es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, directamente, un acto o hecho que el orden jurídico prohíbe”**³⁵⁰.

Las sanciones tributarias que se imponen frente a la comisión de una infracción se pueden separar en dos grupos, el primero de ellos son las sanciones pecuniarias, como es el caso de las multas; y las sanciones no pecuniarias, que están representadas por los cierres de locales, comiso de bienes, cancelación de licencias y el internamiento de vehículos³⁵¹.

3. El cumplimiento voluntario

Con respecto a este tema, podemos indicar que, como contrapartida de la conducta negativa del contribuyente en muchos casos, del no pago de los tributos por diversas razones, el fisco peruano está intentado modificar algunos paradigmas al interior de su organización. Uno de dichos cambios es el que se desea incorporar en la cultura del propio contribuyente.

Sobre este tema, **Guillermo García** indica que **“el cumplimiento voluntario como una institución componente de la reforma del sistema tributario, donde el énfasis en prescribir dicha conducta del contribuyente responde en estos tiempos a la necesidad de procurar eficiencia mediante una reducción de los costos que supone la fiscalización y la cobranza para la administración tributaria”**³⁵².

En la doctrina mexicana, encontramos que **Molina** indica lo siguiente:

El cumplimiento voluntario es un comportamiento individual que por su significación social debe ser considerado un valor social. Quien cumple sus obligaciones sin ser forzado o violentado sino por una íntima convicción realiza un comportamiento valioso que el Estado debe reconocer y alentar. Por consiguiente, la administración tributaria está comprometida a estimular el cumplimiento voluntario y abrirles los medios, tiempo, espacio y formas de cumplirse³⁵³.

En un interesante trabajo académico, apreciamos que **Astete Rivas** indica que el **“cumplimiento fiscal voluntario es el acto por el cual el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias sustanciales y formales, generado por la voluntad inherente del contribuyente de contribuir con la finalidad del Estado”**

La propia SUNAT ya lo venía indicando en el 2001, específicamente en julio de ese año. Nos referimos de manera específica a la revista *Tributemos*, correspondiente a dicho periodo. En un artículo titulado “El cumplimiento voluntario es la voz” se indicaba lo siguiente³⁵⁵:

Factores para el cumplimiento voluntario

La aceptación de los impuestos depende de diversos factores, que pueden ser, psicológicos, sociales, organizativos, económicos y legales que están estrechamente vinculados entre sí.

a) Sicológicos

Para que los contribuyentes acepten los impuestos, deben considerar que el sistema tributario es justo. Esto ocurre cuando en forma generalizada aceptan que son tratados individualmente con justicia tanto por las normas como por las instituciones que administran los tributos. Los contribuyentes que se sientan tratados injustamente, aun cuando ello no responda a la realidad, tendrán una actitud contraria y de resistencia al pago de impuestos.

b) Sociales

El grado de aceptación del sistema tributario también estará en función a la calidad de los servicios que brinda el Estado y a en qué grado éstos responden a las necesidades de la población. En la medida que es la actuación de la Administración Tributaria la que el contribuyente relaciona con los impuestos que paga, una atención rápida, amable y eficiente propiciará un mayor cumplimiento.

En este punto, también cabe destacar el papel de los derechos de las personas. Dado que los impuestos son obligatorios y teniendo la Administración Tributaria, facultades para su cobranza, es imprescindible tener en cuenta los derechos y garantías de los contribuyentes. En caso contrario, se producirá un rechazo social.

c) Organizativos

La conciencia tributaria se ve condicionada además por la forma en que los contribuyentes perciben su funcionamiento. Así, la complejidad de las normas, la utilización de un lenguaje poco comprensible para el ciudadano y las dificultades de los contribuyentes para entender el funcionamiento de la Administración Tributaria influyen negativamente en el cumplimiento voluntario.

d) Legales

La existencia de un sistema tributario justo, simple, de aplicación masiva, con tasas moderadas y que no distorsione la asignación de recursos, además de facilitar la recaudación, también contribuye a la aceptación de los tributos.

En ese sentido, la complejidad de un sistema puede contribuir a su rechazo en la medida que genera una desigualdad de oportunidades por la información con que cuentan los contribuyentes. Aquéllos mejor informados estarán en mejores condiciones para cumplir con sus obligaciones, otros deberán gastar en asesoramiento externo y los de menores recursos se verán inducidos al incumplimiento.

Sobre el particular, debemos indicar que la existencia de exoneraciones e incentivos tributarios es un elemento de distorsión y complejidad del sistema tributario. En la mayor parte de países de la región, éstos son utilizados como instrumentos de política económica y se fundamentan en:

- Promover la descentralización productiva, incentivando actividades industriales en regiones deprimidas, principalmente selva y frontera.
- Promover el desarrollo de la pequeña empresa.
- Abaratar los bienes y servicios de primera necesidad, por medio de la exoneración del IGV.
- Promover el desarrollo de determinadas actividades económicas, tales como la agricultura, la agroindustria y la minería.

Sin embargo, la aplicación de estos incentivos da lugar a sofisticaciones en la legislación, por ejemplo, inclusión de tasas diferenciales, exoneraciones y el uso de créditos fiscales y compensaciones, que a veces son utilizados inadecuadamente a través de formas de elusión y evasión tributaria.

e) Económicos

Una persona que no paga sus impuestos, puede seguir disfrutando de los servicios del Estado, lo que resulta negativo para una cultura de aceptación de los impuestos. Sin embargo, si esta persona es descubierta, su situación económica se verá afectada por la regularización tributaria que deberá efectuar, además de la probable sanción que se le aplicará.

De allí que la decisión de cumplir con sus obligaciones tributarias está en relación directa con el riesgo de ser descubierta. Es por ello que las acciones de la Administración Tributaria no pueden centrarse únicamente en proporcionar información, orientación o brindar una atención eficiente, sino que debe enfatizar también en las acciones de fiscalización y control.

f) Medidas necesarias

Las acciones contra la evasión y la desincentivación económica del fraude son parte esencial de la actividad de la Administración Tributaria. Asimismo, los factores organizativos requieren iniciativas directas.

No obstante, difícilmente puede actuar con respecto al gasto público y a la eficacia general de la Administración Pública, pues trasciende a su campo de acción. Lo mismo ocurre con los factores psicológicos y de percepción individual de los contribuyentes. Aunque cabe indicar que, si alguna de las barreras derivadas de esos factores tiene

su origen en una información insuficiente o incorrecta, una política activa de comunicación puede dar resultados positivos.

A continuación, detallamos medidas que permitirían promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, algunas de las cuáles ya vienen siendo implementadas en nuestro país.

- Campañas informativas institucionales
- Reforzamiento de los derechos y garantías de los contribuyentes
- Simplificación del sistema tributario
- Información y asistencia al contribuyente
- Lucha contra la evasión
- Gestión eficaz del sistema tributario.

Por su parte, el especialista **Tonitelli** en un trabajo publicado para la 44.a Asamblea General del CIAT en el 2010, indicaba lo siguiente:

El cumplimiento voluntario se potencia en determinado Clima Fiscal. El mantenimiento de un clima fiscal proclive al cumplimiento voluntario es un trabajo dinámico y permanente. Y ello es debido a que la percepción de los contribuyentes no está conformada tan solo por las acciones de la Administración Tributaria, sino que se alimenta de diversos factores del clima político y económico de cada país; clima que además –globalización mediante– es cruzado por las tendencias políticas y económicas del orbe.

La Resolución de la 43.a Asamblea General del CIAT “Una visión moderna de la Administración Tributaria”, alertaba sobre la necesidad de poseer suma agilidad para adaptar la Administración Tributaria a los cambiantes entornos que se observan en la actualidad. Para ello entre otras cosas recomendaba el diseño e implementación de mecanismos y herramientas que incentiven y faciliten el cumplimiento de las obligaciones, a través del reconocimiento del buen comportamiento de los contribuyentes “Beneficio Subjetivo”³⁵⁶.

En esa misma línea apreciamos que **Rojas Martínez** precisa que:

En consecuencia, las Administraciones Tributarias modernas han ampliado su misión recaudatoria y fiscalizadora, hacia un rol destinado a la promoción del cumplimiento voluntario mediante la adopción de acciones de educación tributaria cuyo objetivo es motivar al ciudadano para que adopte actitudes favorables al cumplimiento voluntario y contrarias a las conductas fraudulentas o evasoras³⁵⁷.

4. Las acciones específicas desarrolladas para los contribuyentes y sectores con mayor riesgo tributario, dirigidas para asegurar el cumplimiento tributario

Si la Administración Tributaria quiere cambiar el paradigma de trabajo que ha venido aplicando, necesariamente deberá generar esfuerzos en fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, generando de este modo confianza en ellos y el propio fisco.

4.1. Establecer mecanismos de simplicidad en materia tributaria

Un primer punto en el que el fisco debe enfocarse, es simplificar los procedimientos tributarios que ella tiene aprobados en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA), ya sea reduciendo los requisitos que señala como necesarios para poder llevar a cabo el procedimiento, así como los tiempos de respuesta, tratándose de los procedimientos que no sean de aprobación automática, sino que requieren una respuesta por parte de la Administración Tributaria.

La simplicidad no significa en modo alguno la inexistencia de procedimientos, sino que estos deben contener reglas y trámites más sencillos de cumplir, sobre todo si es posible el uso de la telemática, ya sea en el reemplazo de la documentación física por información electrónica, debidamente certificada.

La simplicidad puede admitir hasta tres tipos de ámbitos, conforme lo precisa Barra al indicar que “**la simplicidad de un sistema impositivo puede ser observada en tres ámbitos o fases: la simplicidad en la política tributaria, la simplicidad en la legislación tributaria, y la simplicidad en la gestión tributaria**”³⁵⁸.

Por otro lado, **Bonell Colmenero** menciona lo siguiente:

Las labores de control tributario tienden a realizar una función de fomento del cumplimiento voluntario, no a crear conflictos, sino evitarlos. Las Administraciones tributarias realizan una labor de facilitación de las relaciones económicas, labores de control, con repercusión concreta en día a día de la actividad económica, empresarial, de los ciudadanos, contribuyentes, debiendo buscar soluciones a los conflictos cuando se pueda, que se encuentren en el desarrollo de sus actuaciones, para resolver situaciones complejas, en la medida de lo posible agilizar los procedimientos, buscando soluciones³⁵⁹.

4.2. Segmentar a los contribuyentes

Otro mecanismo que puede ser de extrema utilidad es la segmentación de los contribuyentes, ya sea para identificar a aquellos contribuyentes que cumplen sus obligaciones sin ningún tipo de exigencia de tipo coercitiva, como también de aquellos administrados que cumplen siempre con el pago de sus tributos incluso antes del vencimiento señalado por el fisco.

En este tipo de casos, lo recomendable es verificar el otorgamiento de algún tipo de facilidad a este tipo de contribuyente, bien sea en el caso de una fecha especial de pago³⁶⁰, como también algún elemento que pueda otorgar mayores facilidades, como por ejemplo, un número mayor de cuotas en un aplazamiento y/o fraccionamiento.

Tenemos que tener en cuenta que, a nivel de la propia organización de la Administración Tributaria, observamos que **“la segmentación es un proceso dinámico, transversal y de alto impacto, la cual requiere el compromiso por parte de la Alta Dirección, especialmente en apoyo para el cambio del modelo gerencial por procesos al centrado en los clientes”**³⁶¹.

De este modo, constituiría un cambio grande el hecho de realizar la segmentación de los contribuyentes, de tal modo que se busque diferenciar a los buenos de los malos contribuyentes.

En Chile se indica con respecto a la segmentación, lo siguiente:

El objetivo es que el contribuyente reciba y constate una mayor rapidez en la atención, mayores opciones de información y asistencia, más facilidades para acceder a las herramientas de auto atención presenciales y en Internet. Con ello, se busca apoyar el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente, a la vez de controlar el registro y cumplimiento de sus responsabilidades tributarias.

Asimismo, la segmentación establecerá nuevos procedimientos de fiscalización para focalizar el control de las obligaciones a partir de una evaluación permanente del riesgo de incumplimiento, aplicando procedimientos de fiscalización ajustados a las características de los contribuyentes, privilegiando las acciones preventivas para evitar las infracciones tributarias³⁶².

Una crítica en Venezuela a la segmentación de contribuyentes por considerarla incorrecta la encontramos en la siguiente afirmación:

Por último, es importante mencionar que esta estrategia de segmentación y diferenciación del universo de contribuyentes, en cuanto a definir a cierto grupo como especiales, expresa de forma obvia una alteración en el tratamiento igualitario del ciudadano contribuyente para la atención y estímulo al pago del tributo. La existencia de áreas exclusivas de la administración destinadas a la gestión tributaria de ciertos contribuyentes denominados como especiales refleja una diferencia en la condición del ciudadano contribuyente para ejercer sus deberes y derechos porque el resto de los contribuyentes —considerados ordinarios por la propia administración— no cuentan con las mismas facilidades y oportunidades de atención en cuanto al derecho a estar informado, escuchado y orientado de manera pronta y oportuna, lo que paradójicamente puede ir en perjuicio de la razón principal que ha segundado las reformas tributarias de los últimos años, la cual ha sido aumentar los niveles de recaudación a partir de una ampliación de la base imponible, que no es otra cosa que incrementar el mayor número de contribuyentes hasta donde más sea posible³⁶³.

4.. Mejorar la actuación de la Administración Tributaria procurando la eficiencia y la eficacia

Si el contribuyente percibe a una Administración Tributaria organizada, transparente y que tiene sus sistemas organizados, con una tendencia a lograr el cumplimiento de metas trazadas para su mejoramiento, ello inspirará en el contribuyente un mayor apego a mirarla con mayor confianza y no tanto con recelo o suspicacia.

Con respecto a la eficiencia, la Administración Tributaria deberá tomar especial atención a los medios que tiene y procurar ponerlos en la mayor actividad posible. Deberá cumplir con detectar los problemas y solucionarlos a la brevedad.

La capacitación es un tema de suma importancia, ya que el recurso humano siempre debe contar con la información y conocimiento suficiente para prestar sus servicios de la mejor manera posible. La principal pregunta que el fisco debería formularse para lograr la eficiencia estaría orientada a cuestionarse **cómo lograr la mejora de lo que ya viene realizando**.

En lo relacionado con la eficacia, el fisco debería centrarse en el cumplimiento de indicadores, como es el caso de los resultados, además de realizar las tareas a su cargo de manera correcta, sin posibilidad de error o que el mismo sea mínimo.

El propio desarrollo de una cultura de mayor trabajo con eficiencia, procurará la creación de valores al interior de la administración tributaria, los que también se reflejará en un mejor trato hacia el contribuyente.

La principal pregunta que el fisco debería formularse para lograr la eficacia estaría orientada a cuestionarse *¿qué es lo que debería estar innovando o creando?* Si se logra desarrollar al interior de la Administración Tributaria tanto la eficiencia como la eficacia, el objetivo primordial es lograr la efectividad.

Coincidimos con **Verdi** cuando señala lo siguiente:

Si queremos administraciones tributarias eficaces y eficientes, deberíamos primero darle, además de recursos humanos y materiales, las potestades para que pueda realizar su quehacer con máxima plenitud, y esto pasa por modernos métodos de procesamiento de datos y cruces de información, con pleno acceso a todas las informaciones de terceras partes, por el uso de la inteligencia fiscal y estudios tributarios para, junto con las informaciones recibidas de los contribuyentes, poder implementar y trabajar matrices de riesgo, que me permitan garantizar un alto factor de riesgo a los evasores y un bajo costo a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones de forma voluntaria³⁶⁴.

En la doctrina venezolana, **Guillermo García** indica que:

La estructuración de esa convivencia Estado-contribuyente implica la promoción de actitudes y comportamientos basados en ideas y motivaciones propias de una cultura hacia el tributo. Tales motivaciones, aunque no son normas escritas determinadas por las Leyes, son activadas por el sistema de incentivos utilizado por la administración tributaria en la interacción con el contribuyente, y en gran medida son ellas las que determinan la forma de cooperación, apoyo y participación de este, y por ende, definen el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³⁶⁵.

4.4. Mejorar los canales de atención al contribuyente

Actualmente, cuando un contribuyente requiere formular una consulta ante la Administración Tributaria, esta le ofrece las siguientes vías de acceso:

- **Centros de servicio al contribuyente**, ubicados a lo largo del territorio nacional, en donde el contribuyente tiene atención presencial con personal de la SUNAT. Allí puede realizar consultas presenciales; además, **“para que realice sus trámites, obtenga información puntual e inmediata sobre su situación tributaria, conozca las obligaciones que esta implica, así como cumplimiento de dichas obligaciones”**³⁶⁶.
- **Atención virtual**, donde se le permite al contribuyente realizar consultas únicamente en temas aduaneros.
- **Atención de consultas**, a través de la Central de Consultas, permitiendo que el contribuyente pueda formular consultas i) sobre tipo de cambio y otras consultas automáticas, ii) consultas informáticas, iii) consultas tributarias, y iv) consultas aduaneras.

Si se logra una mejora en estos canales de atención y se permite incluir nuevas maneras en las cuales el contribuyente puede encontrar un respaldo en la atención de sus consultas, ello implicaría un cambio de paradigma, al igual que un incremento en la confianza del contribuyente en su propia Administración Tributaria.

4.5. Garantizar los derechos del contribuyente

Tengamos en cuenta que, según lo precisa el texto del artículo 92 del Código Tributario, se regulan diecisiete derechos a favor del contribuyente, los cuales no pueden verse desprotegidos por la actuación de la Administración Tributaria.

No está de más indicar que desde el 2001 existe la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, órgano que tiene por finalidad atender las quejas y sugerencias de todos los ciudadanos que hayan registrado en el Libro de Reclamaciones SUNAT.

A través de la aplicación de la SUNAT, a la que se puede acceder por celular y Tablet, también existe la posibilidad de acceder a la opción de presentar un reclamo o queja con relación a la acción o inacción de la Administración Tributaria.

4.6. Permitir la participación en sorteos de premios a los contribuyentes puntuales en el pago de sus obligaciones tributarias

Un elemento que en los últimos años ha tomado importancia en la mayor parte de las Administraciones Tributarias, sobre todo en el caso de las que se encuentran vinculadas con los tributos de Gobierno Local, es la entrega de premios a los contribuyentes que han efectuado el pago de sus obligaciones tributarias dentro de los plazos establecidos, de manera voluntaria y sin ningún tipo de mecanismo coercitivo.

Es común la publicidad de los premios antes de los vencimientos, con la finalidad de poder convencer a estos de la posibilidad de ganar.

Con referencia a este tema, **Puig** indica que:

La convivencia entre administración tributaria y contribuyente necesita la promoción de actitudes y comportamientos basados en motivaciones. Y tales motivaciones no son normas escritas, sino mecanismos o incentivos utilizados por la administración para fomentar la cooperación del obligado tributario y, por ende, para que éste tienda al cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales

A continuación, se muestra a manera de ejemplo, la información que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima, publica con referencia a los sorteos que lleva a cabo para premiar la puntualidad en el pago de los tributos que recauda.

La información indica lo siguiente:

El Servicio de Administración Tributaria realizó el sorteo público de más de 50 premios a los contribuyentes que cumplieron con pagar puntualmente el Impuesto Vehicular, Predial y Arbitrios correspondiente al vencimiento de la 3era cuota. Paquetes turísticos nacionales, televisores 40", frigobares, tablets, vales de consumo y vales de combustible entre otros premios más.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) realizó el sorteo público con la presencia de veedores y notario de Lima en el primer piso de la sede principal.

Colaboradores del SAT, contribuyentes y público en general disfrutaron de un espectáculo festivo luego del sorteo.

La lista de ganadores se encuentra publicada en las agencias del SAT y página web www.sat.gob.pe

¡Para el próximo vencimiento, el SAT de Lima seguirá premiando la puntualidad de sus contribuyentes!³⁶⁸

4.7. La selección de los contribuyentes a fiscalizar

Al igual que se establece una selección de contribuyentes a través de la segmentación de los mismos, también consideramos necesario establecer una selección de los contribuyentes a fiscalizar, de modo que los administrados aprecien un cierto nivel de riesgo, de tal manera que indirectamente podrían cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, ello por un tema de prevención.

Recordemos que cuando el fisco realiza la selección de los contribuyentes, lo que se busca es una muestra que busque ser representativa, de allí que coincidimos con lo señalado por **Toro** cuando precisa:

La selección de Contribuyentes a Fiscalizar es una de las etapas fundamentales del proceso de fiscalización del cumplimiento tributario de los contribuyentes. Esta consiste en la focalización de los esfuerzos de fiscalización de la administración tributaria, en un número reducido de contribuyentes, con el objeto de controlar el cumplimiento tributario, combatir la evasión tributaria y dar señales equitativas y permanentes en la fiscalización de los impuestos ³⁶⁹.

Dentro de la selección que se puede realizar de los contribuyentes en este proceso, el auditor utiliza como criterio aceptable, el hecho de lograr un incremento en la recaudación, lo cual va aunado a la posibilidad de aumentar el riesgo en los contribuyentes, de tal modo que existan a la vez coacción ³⁷⁰ y coerción ³⁷¹.

En esta misma dirección encontramos la opinión de **González Jiménez**, quien precisa que “[...] **la selección de contribuyentes ha de realizarse sobre la base de dos objetivos bien marcados:**

- **Maximizar la recaudación.**
- **Minimizar la evasión por la vía del aumento del riesgo”** ³⁷².

Asimismo, coincidimos con lo señalado por **Hernández Jover** y **Andreu Ayla**, quienes manifiestan lo siguiente:

La Selección de Contribuyentes a Fiscalizar surge en respuesta a la necesidad de las Administraciones Tributarias de asignar los escasos recursos para auditar a un número reducido de contribuyentes, de forma tal que en el proceso posterior de fiscalización se obtenga el máximo impacto. Lo anterior exige un desarrollo eficiente de esta etapa del proceso de fiscalización y de las posteriores a ella, es decir la capacidad de la Administración para conocer y determinar el incumplimiento con precisión y oportunidad, forzar el cumplimiento y sancionarlo adecuadamente de forma tal que el contribuyente tenga la percepción que el cumplimiento voluntario es la mejor opción³⁷³.

A manera de ejemplo de lo que debe hacer una Administración Tributaria contra la evasión, sobre todo en la posibilidad de generar riesgo, lo encontramos en una opinión de **Jorratt De Luis**, cuando analiza el caso del Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile, del cual fue su director durante 14 meses. Así, dicho autor menciona lo siguiente:

El rol del SII no es recaudar, el rol del SII es reducir la evasión. Y hoy, con la reforma tributaria, la elusión. Esa idea equivocada de ‘recaudar’ llevó a que durante mucho tiempo el SII se dedicara solo a liquidar diferencias de impuestos, sin siquiera perseguir pecuniariamente algunos delitos. Lo que el SII tiene que hacer es elevar la percepción de riesgo de los evasores, y para ello debe fiscalizar, detectar, sancionar. Además, tiene que mejorar la aceptación del sistema tributario, facilitando el cumplimiento, simplificando, educando. La acción penal es sólo una de las herramientas y la debe usar con criterio ³⁷⁴.

Capítulo V: Pautas para Entender la Teoría de los Juegos y la Evasión Tributaria

Dentro de la matemática, se estudia la teoría de los juegos, la cual, a través de modelos procura realizar el entendimiento y la comprensión de la conducta humana frente a la toma de decisiones, en situaciones en las cuales existe de por medio estímulos y castigos.

Además, esa conducta puede estar influenciada por el nivel de egoísmo por obtener soluciones individuales e inmediatas, o quizás revisar el nivel de cooperación con otro, a través del cual se puede obtener un beneficio colectivo.

En este punto resulta necesario identificar, analizar y procesar las estrategias que las partes intervinientes en el juego desarrollan. En este esquema existe el denominado **dilema del prisionero**, por medio del cual se aplican los criterios señalados anteriormente. Este tema será desarrollado en el presente trabajo, buscando su vinculación con la evasión tributaria.

1. Introducción

La teoría de los juegos constituye una rama de las matemáticas que procura dar explicaciones, por medio de modelos, a las interacciones de las personas, cuando existen situaciones en las cuales se presentan conflictos y se requieren acciones para solucionarlos.

Adicionalmente, existen estímulos y castigos como variables que influyen en las decisiones, lo cual incluye el análisis de las reacciones y estrategias que los oponentes hayan adoptado.

Dentro de este esquema se presenta la figura del dilema del prisionero, el cual, frente a estímulos o castigos, debe tomar decisiones, las cuales pueden beneficiarlo o perjudicarlo, tanto a él como a su cómplice³⁷⁵.

En este sentido, pueden existir escenarios en los cuales se obtenga beneficios individuales, producto del egoísmo o, más bien, beneficios comunes con su cómplice, existiendo en este caso la cooperación. Todo depende de las decisiones que se tomen, al igual que el análisis de la opción de la parte contraria.

Uno de los aspectos en los cuales puede ser aplicada esta figura es en el tema de la evasión tributaria, la cual será analizada en la presente publicación.

2. La teoría de los juegos

Desde 1928 en adelante, el matemático Jhon von Neumann³⁷⁶ publicó una serie de artículos en los que desarrolló la teoría de los juegos, ello como un campo de estudio de las matemáticas, haciendo énfasis en los juegos cooperativos.

Años más tarde, el profesor Nash, al analizar de manera más detallada el dilema del prisionero, incorporó el denominado “equilibrio de Nash”, por medio del cual se llega a un punto de equilibrio.

Así, **Rufasto** señala que **“la regla de oro del análisis de juegos es la siguiente: cada jugador buscará su máximo bienestar posible. De esta forma, cuando estudiemos el proceder de un jugador, sabremos que este deberá calificar cada situación y perseguir siempre las situaciones particulares que ofrezcan el mayor bienestar”**³⁷⁷.

Por medio de la teoría de juegos se procura estudiar, a través de las decisiones de elección de sus participantes, la mejor alternativa posible, en caso de que existan conflictos entre las partes, en la medida en que se desconozcan los costos, al igual que los beneficios que acarrea la toma de decisiones distintas.

En la doctrina observamos que **Paenza** menciona que **“la teoría de juegos estudia cómo la gente toma decisiones cuando estas decisiones afectan a los demás y no solo a ellos”**³⁷⁸.

La teoría de los juegos forma parte de la matemática y toma en cuenta los diferentes tipos de elecciones que procuran adoptar los otros participantes del juego. Por ello, estamos de acuerdo con lo expresado por **Figueroba**, quien precisa lo siguiente:

Así, la teoría de juegos no solo es útil para predecir el comportamiento de las personas que participan en una partida de cartas, sino también para analizar la competición de precios entre dos tiendas que están en la misma calle, así como para muchas otras situaciones.

La teoría de juegos puede ser considerada una rama de la economía o de las matemáticas, concretamente de la estadística. Dado su amplio alcance, ha sido utilizada en muchos campos, como la psicología, la economía, la ciencia política, la biología, la filosofía, la lógica y la ciencia computacional, por mencionar algunos ejemplos destacados³⁷⁹.

Sobre la teoría de los juegos, **Blazquez Vallejo** indica que esta **“examina el comportamiento estratégico de jugadores que interactúan y toman decisiones en un marco de incentivos formalizados, los juegos, y que están motivados por la maximización de la utilidad sabiendo que los otros jugadores son racionales.**

a utilidad final conseguida por cada uno de los jugadores depende de las acciones escogidas por el resto de los individuos”³⁸⁰.

Asimismo, estamos de acuerdo con **Jiménez** cuando considera que **“no se debe escatimar esfuerzos para reducir la tasa potencial de evasión, lo cual implica el fortalecimiento de la institucionalidad nacional encargada de la ejecución de los mecanismos de control y seguimiento. En última instancia, aun los contribuyentes evasores aumentarán su bienestar”**³⁸¹.

Según lo indica un material de capacitación de la Universidad Militar de Nueva Granada:

La teoría de juegos estudia de manera formal y abstracta las decisiones óptimas que deben tomar diversos adversarios en conflicto, pudiendo definirse como el estudio de modelos matemáticos que describen el conflicto y la cooperación entre individuos que toman decisiones. Tales decisiones se consideran estratégicas, es decir, que quienes participan en el juego actúan teniendo en cuenta las acciones que tomarán los demás.

La teoría de juegos ha alcanzado un alto grado de sofisticación matemática y ha mostrado una gran versatilidad en la resolución de problemas. Muchas disciplinas se han visto beneficiadas por las aportaciones de este método de análisis³⁸².

3. El dilema del prisionero

Dentro de la teoría de los juegos, existe un problema fundamental a través del cual se observan situaciones en las cuales dos personas, por medio de sus interacciones para alcanzar recompensas, ya sea en beneficio propio o común, toman decisiones, las cuales pueden ser beneficiosas o perjudiciales.

Aquí es importante verificar que, a través de un mecanismo de colaboración, ambas partes podrían obtener ventajas. También, pueden darse escenarios en los cuales el egoísmo y la traición pueden primar, ello para poder optar por un camino que puede perjudicar a la otra parte, al igual que perjudicarse mutuamente.

Sobre el tema, **Bravo Raspeño** nos indica lo siguiente:

El dilema del prisionero es un juego de enorme importancia. Proporciona una explicación para las dificultades para establecer la cooperación entre agentes económicos. Tiene aplicaciones en pesquería, donde la falta de respeto a los compromisos de restringir la pesca puede llevar a sobreexplotación del recurso, como ocurre actualmente en las pesquerías en Chile. El dilema del prisionero también es relevante en la formación de carteles (acuerdos entre firmas) para subir los precios, ya que las firmas se ven tentadas a vender más de lo acordado a los altos precios que resultan de los carteles, lo que reduce los precios. El dilema del prisionero muestra las dificultades para establecer la colaboración en cualquier situación en la que hacer trampa beneficia a las partes³⁸³.

Observemos el esquema clásico del denominado dilema del prisionero, con los datos proporcionados en la doctrina que desarrolla este juego.

Se presentan los siguientes datos

a) Respecto a las penas (solo para efectos didácticos³⁸⁴)

- Pena privativa de libertad por robo de bienes: 10 años
- Pena privativa de libertad por robo de bienes en caso de que colabore confesando: 5 años
- Pena privativa de libertad por la sola tenencia de bienes robados: 1 año

b) Respecto a los actores que participan

- La policía
- Dos presuntos delincuentes (prisionero y cómplice)
- El fiscal acusador

c) El planteamiento del caso

Según se informa, dos personas son detenidas por la policía, siendo acusadas por un tercero del robo de bienes, ello por tener en su posesión bienes suntuarios que no les pertenecen y de los cuales no pueden acreditar su origen y posesión. En este sentido, son calificados como sospechosos y llevados a lugares de detención por la policía, en donde permanecen incomunicados entre ellos.

El problema que se observa es que la policía y el propio fiscal aún no cuentan con elementos suficientes de convicción para poder acusarlos del delito de robo, cuya pena de cárcel es elevada, siendo necesaria su confesión ante el fiscal.

d) Las propuestas presentadas por el fiscal a cada uno de los detenidos

El fiscal se acerca a cada uno de los detenidos para formularles un planteamiento.

Les indica por separado que, si uno confiesa contra el otro detenido, todos los cargos en su contra se dejarán sin efecto³⁸⁵ y logrará la absolución de la pena, pero se condenará al cómplice del delito, toda vez que la confesión constituye una evidencia necesaria para poder procesar al cómplice. Cabe indicar que la pena máxima en caso de que se determine la responsabilidad penal es de diez (10) años.

El fiscal le advierte que, si no confiesa y el cómplice que está detenido sí lo hace, entonces él será condenado a la pena máxima de diez (10) años³⁸⁶ el cómplice, que es el otro detenido, quedará libre.

Asimismo, el fiscal plantea que, si ambos detenidos confiesan y se declaran culpables, de manera automática existirá evidencia para la inculpación del caso, pero la pena de cárcel se reduce a solo cinco (5) años.

Finalmente, el fiscal indica que, si ninguno de los detenidos confiesa y prefieren guardar silencio frente a todas las preguntas y cuestionamientos formulados por la policía y el fiscal, entonces ambos detenidos serán condenados a una pena de cárcel de solo un (1) año.

e) Opciones que pueden presentarse

Tomando en consideración que cada prisionero no tiene forma de comunicarse con el otro, las respuestas que puedan presentarse ante el fiscal deberán reflejar en cierto modo, una conducta y decisión propias, que puede estar influenciada en los propios ánimos de protegerse de manera individual, apelando al egoísmo, como también puede establecer ciertos mecanismos de colaboración con el cómplice, pese a que no puede comunicarse con él, a través de decisiones que no solo lo beneficien a él sino también a su cómplice.

Tengamos en cuenta que los detenidos no tienen ningún mecanismo de contacto, no se pueden ver ni comunicar, por lo que deben elaborar sus estrategias para poder salir de este problema de manera individual.

Estas situaciones pueden dar pie a la aplicación de penas privativas de libertad mayores o menores, según sea el nivel de colaboración, al igual que condenas comunes o también absoluciones. En este contexto, es pertinente indicar que pueden presentarse diversas opciones, al momento en el cual los detenidos puedan responder a los interrogatorios.

- **Si ambos prisioneros confiesan y se delatan mutuamente** En este escenario, se aprecia que cada uno de los prisioneros opta por confesar para salvarse de la cárcel al delatar a la parte contraria. De este modo, el fiscal obtendrá los elementos necesarios para formular una acusación, la cual implicará necesariamente que se aplique la pena privativa de libertad a ambos prisioneros. Tomando en cuenta que, si ambos confiesan ante el fiscal para delatar al otro, la autoridad se percatará que ambos son los autores del delito de robo, motivo por el cual se les aplicará una pena de solo cinco (5) años a cada uno. Aun cuando, tanto el prisionero como el cómplice, han confesado la comisión del delito procurando inculpar al otro, la pena se rebaja a la mitad por la sola confesión, según lo determinan las normas indicadas en este esquema del juego.
- **Si un prisionero guarda silencio y el cómplice confiesa** En este caso, observamos que el prisionero que guardó silencio consideró necesario no confesar, esperando que el cómplice también guarde silencio y se le pueda aplicar una pena mínima de solo un (1) año a ambos. Sin embargo, apreciamos que el diseño de su estrategia no funcionó, porque el cómplice optó por delatarlo al efectuar una confesión en donde indica los pormenores y detalles de la conducta antijurídica sancionada penalmente, precisando que él no tuvo responsabilidad ni participación en la comisión del delito. Ello en función al egoísmo, porque en su estrategia individualista tiene como objetivo lograr su absolución y obtener su libertad. Esta opción refleja información interesante, como puede ser el caso de que

prisioneros no exista empatía o alguna relación familiar, o quizás también que solo se conocieron el día en el cual se desarrolló el hecho ilícito. El resultado de esta confesión determinará que el prisionero que informó al fiscal todos los pormenores del hecho delictivo, obtendría la absolución y el prisionero que guardó silencio, asumiendo que la otra parte también lo haría, se ve perjudicado totalmente, ya que al tener el fiscal los medios probatorios de la comisión del delito lo pueden inculpar sin dificultad alguna, por lo que se le impondrá la pena privativa de libertad de diez (10) años.

- **Si el prisionero confiesa y el cómplice guarda silencio** En esta situación se aprecia un escenario idéntico al indicado anteriormente, solo que se presenta la figura inversa, toda vez que el prisionero es el que efectúa su confesión para poder liberarse y el cómplice, al guardar silencio, estuvo esperando que la otra parte también guarde silencio, situación que no ocurrió. En este sentido, se observa que el fiscal contará con los medios probatorios necesarios para inculpar al cómplice y poder aplicar la pena privativa de libertad de diez (10) años, además de absolver al prisionero que confesó y que no guardó silencio. Nuevamente se aprecia que la motivación del prisionero que confesó, exclusivamente era para obtener su libertad, ello en detrimento y perjuicio completo para el cómplice. Es una decisión egoísta y no colaborativa. En este caso, el prisionero será puesto en libertad.
- **Si el prisionero y el cómplice guardan silencio** Esta es una situación en la que tanto el prisionero como el cómplice, dentro de su decisión personal, han optado por no confesar y guardar estricto silencio,

razón por la cual el fiscal no tendrá las pruebas suficientes que puedan incriminar a ambas partes por la comisión del delito de robo. En ese sentido, lo único que podría aplicar para ambos detenidos es la pena privativa de libertad de un (1) año, considerando únicamente el delito de tenencia ilegal de bienes robados. Si bien el prisionero, al igual que el cómplice, no tuvieron contacto alguno ni se comunicaron, optaron por desarrollar una estrategia que les resulta útil para ambos; en lugar de tener una actitud egoísta y de carácter individual, primó el carácter de colaboración y beneficio mutuo sin comunicación previa. Es pertinente indicar que, aquí se observaría una situación de equilibrio total en donde ambas partes logran un beneficio mutuo, el cual en términos claros resulta el mejor escenario posible para ambos, pese a que reciben una prisión privativa de la libertad de solo un año (1); el beneficio es común y evita la aplicación de penas más severas. A este escenario en el cual ambas partes salen beneficiadas, se le conoce como el “equilibrio de Nash”³⁸⁷. Apreciemos la opinión de **Font Barrot** cuando indica lo siguiente:

El equilibrio no cooperativo de un juego (o equilibrio de Nash) es la combinación de jugadas (o par de estrategias) que determinan un resultado estable. Un resultado es estable porque una vez obtenido, y dado lo que han hecho los demás jugadores, ningún jugador podría mejorar su recompensa mediante un cambio de decisión unilateral. Se trata, por tanto, de una combinación de jugadas en las que la decisión de cada jugador es la mejor respuesta a la decisión del otro

Otra opinión que hace referencia al equilibrio es la señalada por **Tarzijan** y **Paredes** cuando precisan que “[...] en términos simples dice que la solución de equilibrio de un juego simultáneo se encuentra en aquel punto donde la estrategia elegida por cada jugador es la mejor respuesta a las estrategias que han sido seguidas por sus rivales”³⁸⁹. Al verificar los escenarios que se han presentado líneas arriba, nos percatamos de que el mejor escenario posible sería que ambas partes guarden silencio, lo cual implicaría un mecanismo de colaboración entre ambos que genere un beneficio mutuo, evitando en cierto modo escapar de las decisiones egoístas e individuales. Veamos a continuación un cuadro que permitirá apreciar las posibilidades que se pueden presentar.

		Cómplice	
		Confiesa	No confiesa
Prisionero	Confiesa	5.5	0.10
	No confiesa	10.0	1.1

4. ¿Es posible la aplicación de la teoría de los juegos y el dilema del prisionero en otras ramas?

Dando respuesta a la consulta formulada, podemos indicar que, sí es posible la aplicación de la teoría de los juegos, al igual que el dilema del prisionero en otras ramas, aparte de las matemáticas. Ello determina que su aplicación sería posible en:

- **La psicología**, con la finalidad de poder analizar comportamientos al momento de la toma de decisiones.
- **El campo militar**, toda vez que aquí es importante analizar las decisiones a nivel de estrategias para que el contrincante no inicie

l guerra, sino que se trabaja a nivel de disuasión, ya que el conflicto traería como consecuencia la destrucción masiva. Una prueba de ello es la Guerra Fría entre las potencias nucleares como Estados Unidos de Norteamérica y Rusia.

- **La estadística**, para analizar el abanico de posibilidades que se presentan en la interacción de las personas.
- **En las campañas empresariales**, resulta interesante revisar su aplicación en el lanzamiento de nuevos productos o servicios.
- **En las subastas**, en donde intervienen muchas personas para poder lograr un objetivo único que es la adquisición de un bien a través del sistema de pujas³⁹².
- **En la relación entre acreedores y deudores**, un ejemplo de ello se plasmó en las noticias hace algún tiempo entre la deuda de Grecia³⁹³ sus acreedores. Sobre todo, en las renegociaciones, nuevos cronogramas, facilidades, etc.
- **En la ciencia política**, sobre todo en las estrategias utilizadas en las campañas políticas de elección de autoridades o para llegar al poder.
- **En el campo de la competencia de las empresas**, para revisar los oligopolios, sobre todo la manera en la cual las empresas se coluden para poder fijar los precios en beneficio suyo, en perjuicio de los consumidores.
- **En el campo laboral**, sobre todo en las negociaciones llevadas a cabo entre las empresas y los sindicatos.
- **En el arbitraje**, sobre todo cuando ambas partes presentan sus planteamientos de solución para evitar llevar un proceso judicial y obtener un beneficio aceptable bajo un esquema de ganar-ganar.
- **En la tributación**, sobre todo cuando se analiza la evasión tributaria y las estrategias del gobierno para contrarrestarla.

5. La evasión tributaria, teoría de los juegos y el dilema del prisionero

Vamos a desarrollar en las siguientes líneas la posible aplicación de la teoría de los juegos al igual que el dilema del prisionero en el campo tributario. De manera específica, vincularemos el tema de la evasión tributaria, tomando en cuenta que la Administración Tributaria procura siempre combatirla, al igual que las normas de carácter penal que las sancionan y las políticas del Gobierno para disminuirla, orientando a su eliminación paulatina.

5.1. La evasión tributaria

Al revisar el *Diccionario de la Real Academia Española* para la consulta del vocablo “evasión”, se otorga el siguiente significado: “(Del lat. *evasio*, *-ōnis*). 1. f. Efugio para evadir una dificultad. 2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse”³⁹².

El diccionario nos remite al verbo evadir, el cual tiene el siguiente significado: “(Del lat. *evadere*). 1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes. 4. prnl. fugarse (*II escaparse*). 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud”³⁹³.

La evasión es en sí un mecanismo de tipo ilegal, cuyo propósito primordial es transgredir la norma par poder dejar de tributar.

En una noticia aparecida en la página web de Radio Programas del Perú, con fecha 11 de febrero del 2013, se indica que **“la evasión tributaria en el Perú hasta el 2012 asciende a 24 mil millones de soles, colocándose en la segunda más alta de la región después de Venezuela. Así lo reveló la consultora Geneva Group International Perú”**³⁹⁴.

En cuanto al término **evasión**, podemos mencionar que dicha situación se presenta cuando determinados agentes buscan reducir –a como dé lugar– costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, tales como **“[...] el contrabando, fraude (engaño), actividades informales (fabricación clandestina, comercialización clandestina), etc. Es muy difícil medir la magnitud del impacto negativo en la recaudación fiscal, pero es altamente probable que se trata de un problema de cuantía mayor”**³⁹⁵.

Existen muchas posibilidades en el mundo creadas para combatir a la evasión, por ello, es interesante –a manera de información– leer una parte del discurso del presidente de la República de Chile que dirigió al Congreso de su país, en donde manifestó con respecto a la evasión que **“[...] se apoya en la existencia de resquicios en la legislación tributaria, en limitaciones en las competencias de los organismos fiscalizadores, en restricciones a su capacidad operativa y en la falta de personal fiscalizador en número suficiente”**³⁹⁶.

Pires A. nos explica lo siguiente:

Se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración Tributaria, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación, cuando esta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en detrimento de los Derechos del Fisco³⁹⁷.

El profesor **VILLEGAS** con respecto al término evasión menciona que es **“toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”**³⁹⁸.

Un caso en el cual se observa la comisión de delitos tributarios es en el de la utilización de las facturas falsas, que algunos contribuyentes utilizan para reducir la carga impositiva a favor del fisco, al incrementar los “gastos” en que han incurrido. Precisamente, en el 2012 se modificó la Ley Penal Tributaria incorporando mayores figuras consideradas delitos, como un combate por parte del Estado hacia la evasión tributaria.

Según se aprecia en los considerandos del Decreto Legislativo N.º 1114, que modifica a la Ley Penal Tributaria determina que se ha verificado que:

[...] durante los últimos años se ha detectado un alto porcentaje de contribuyentes que, entre otros supuestos, han venido utilizando intencionalmente comprobantes de pago con información falsa, así como comprobantes de pago adquiridos o confeccionados por parte de terceros con la intención de utilizar indebidamente créditos y gastos tributarios que legalmente no les corresponden, resulta necesario dictar las normas que permitan sancionar eficazmente los delitos tributarios vinculados a dichos actos.

Lo antes mencionado se manifiesta con la existencia de un mercado negro en el cual se comercializan facturas o se “fabrican” facturas, que sustentan operaciones inexistentes; ello con la finalidad de dejar de pagar tributos al fisco al inventar gastos inexistentes, que lo único que logran es rebajar de manera considerable los ingresos del contribuyente y por consiguiente el tributo por pagar también.

Otro de los considerandos precisa lo siguiente:

Se debe modificar la Ley Penal Tributaria para incluir nuevos tipos penales que permiten considerar como sujetos activos de dichos delitos, no solo a los deudores tributarios, sino también a terceros que realicen dichas conductas punibles, poniendo en peligro el bien jurídico protegido; establecer circunstancias agravantes y eliminar el tipo atenuado del delito tributario, así como inhabilitar para contratar con el Estado a quienes incurran en tales delitos y eliminar la limitación temporal del tipo agravado referido a la insolvencia patrimonial que imposibilite el cobro de tributos, a fin de reforzar el efecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes y terceros vinculados a estos.

Un último considerando muestra en resumidas cuentas la intención y voluntad del legislador para atacar la evasión al precisar que “[...] **resulta necesario modificar la Ley Penal Tributaria a fin de permitir, entre otros, modificar las conductas ilícitas que ponen en peligro o lesionan el bien jurídico protegido en los delitos tributarios,**

reduciendo así los márgenes de evasión que existen actualmente en nuestro país”.

5.2. La teoría de los juegos y el dilema del prisionero aplicados en materia tributaria

Al igual que en otras ramas en donde se puede aplicar la teoría de los juegos, en materia tributaria es pertinente indicar que se puede utilizar, sobre todo en el estudio de los contribuyentes, que son evasores y que no quieren cumplir con sus obligaciones tributarias, generando un ahorro para ellos en perjuicio del fisco.

Tengamos en cuenta que un contribuyente que conoce racionalmente la tributación, se percatará que él forma parte de una comunidad y pertenece a ella, en donde los cobros de los tributos son necesarios para el otorgamiento de recursos al Estado, para que este cumpla con sus propios fines.

En este sentido, si el propio contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, a sabiendas que ello perjudicará al Estado, del cual forma parte. Tendrá un ahorro económico en beneficio propio, pero en perjuicio de la comunidad donde habita.

Lo antes mencionado permite indicar que esta conducta, orientada a no cumplir con sus obligaciones tributarias de manera deliberada, implica un acto totalmente consciente y racional. Allí es donde el contribuyente evasor puede elegir perfectamente entre pagar o no pagar, utilizando para esto, de artificios³⁹⁹, artimaña⁴⁰⁰, engaño⁴⁰¹, ardid⁴⁰², astucia⁴⁰³, entre otros elementos para no cumplir con sus obligaciones tributarias. Esta conducta tiene parte una explicación de acuerdo con la teoría de la elección racional⁴⁰⁴, conocida por sus siglas TER.

En este punto, **Piñeros López** en una interesante tesis de grado que analiza la evasión y el pago de los impuestos, precisa lo siguiente:

Un individuo actúa racionalmente si ante diferentes cursos de acción escoge aquel que le proporciona la mayor utilidad o bienestar. En virtud de lo anterior, ¿cuál sería entonces la elección racional del contribuyente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

Básicamente, el contribuyente se enfrenta a un dilema a la hora de pagar sus impuestos, y es cumplir a cabalidad sus obligaciones tributarias, pagando exactamente el valor que le corresponde de acuerdo a las normas fiscales, o incumplir con sus obligaciones fiscales, ya sea no pagando sus impuestos, es decir, mediante la evasión⁴⁰⁵.

Tengamos en cuenta que las personas con conductas ligadas a la evasión de tributos son plenamente conscientes de lo que están realizando. Aquí no podría señalarse que existe un contribuyente despistado⁴⁰⁶.

En cierto modo, el contribuyente evasor es egoísta y no procura ver el beneficio de la comunidad a la cual pertenece. Así observamos la opinión de **Vidal De La Rosa** quien indica que **“la conducta puramente egoísta puede explicarse no como el principio de la acción estratégica, sino como el resultado de la violación de los juegos cooperativos, es decir, como social, psicológica e institucionalmente producida”**⁴⁰⁷.

Es muy importante el entorno social donde se sitúa el contribuyente evasor, ya que este puede actuar también por imitación o por contagio. Si este aprecia que la evasión es generalizada y no existe mayor riesgo de poder ser detectado, maximizará sus esfuerzos en el no pago de los tributos. De allí que **Bergman** y **Nevarez** señalen lo siguiente:

Los contribuyentes maximizan beneficios y enmarcan las decisiones tributarias dentro del ambiente social en el que viven. De este se nutren, se informan y en él operan. Para poder responder a un puro análisis de conducta racional, el análisis del cumplimiento debe mostrar los mecanismos que expliquen cómo los contribuyentes llegan a las decisiones que mejor sirven a sus preferencias. Atender adecuadamente los efectos del medio social y la eficacia percibida del Estado parece más efectivo que medir la capacidad real de ejecución de la autoridad. Y esto, por supuesto, tiene profundas implicaciones para las políticas públicas, en general, e impositivas, en particular⁴⁰⁸.

¿Cómo incorporar entonces el dilema del prisionero en materia tributaria?

En este punto, consideramos pertinente indicar que tomaremos como referencia un ejemplo detallado en la tesis de grado de **Piñeros López**, cuyo título es “La Evasión y el Pago de impuestos: Análisis del comportamiento del contribuyente desde la racionalidad y la interacción social”, la cual fue presentada en el 2013 ante la Universidad Pedagógica Nacional de Bogotá.

A continuación, efectuaremos una adecuación especial tomando en cuenta la realidad peruana.

Para dar respuesta a la pregunta planteada, pensemos en un contribuyente que pertenece al Régimen General del Impuesto a la Renta, al cual le corresponde el pago de la tasa anual de pago del referido tributo, que es 29,5 % sobre la renta neta.

De este modo, en términos muy gruesos, si un contribuyente obtiene una renta neta equivalente a S/ 10,000, le corresponderá el pago de S/ 2,950 al fisco. Si este contribuyente ha obtenido la renta neta pero no cumple con el pago, su utilidad será la totalidad, lo cual serían los S/ 10,000, evadiendo así su obligación ante el fisco.

Por el contrario, si el mismo contribuyente cumple con el pago del tributo que le corresponde cancelar al fisco, solo tendrá como utilidad líquida la suma de S/ 7,050.

Para poder elaborar el cuadro del dilema del prisionero, consideremos las conductas de evasión o no evasión como las equivalentes a lo que indicamos anteriormente en la parte final del punto 4 del presente informe. En este sentido, la conducta del contribuyente que evade equivaldría a “confiesa” y la conducta del contribuyente que no evade, equivaldría a “no confiesa”.

Si lo graficamos en un cuadro, bajo la lógica del dilema del prisionero, asumamos que existen entonces dos contribuyentes (Contribuyente 1 y Contribuyente 2), que pueden tener ambas conductas, es decir, que evade el pago del tributo o no lo evade.

El cuadro sería el siguiente:

		Contribuyente 2	
		Evade	No evade
Contribuyente 1	Evade	10,000/10,000	10,000/7,050
	No evade	7,050/10,000	7,050/7,050

Observamos que el mejor escenario posible para los contribuyentes que evaden el pago del tributo permitiría a cada uno de ellos obtener un mayor monto de liquidez, perjudicando al fisco por no poder contar con los recursos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y con la población.

Sin embargo, este escenario es riesgoso, toda vez que el fisco iniciará toda una campaña para investigar la no cancelación del tributo, se moverá toda una maquinaria legal y administrativa orientada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, e inclusive se pondrá en marcha una investigación de tipo penal orientada a verificar si en el incumplimiento deliberado del pago de los tributos, existió el dolo, lo cual lo convierte en una figura delictiva, existiendo en ese caso pena de cárcel privativa de libertad contra el evasor.

El mejor escenario posible para el fisco y la comunidad en general, sería el cumplimiento oportuno del pago del tributo que corresponda a cada uno de los contribuyentes, con lo cual el fisco podrá realizar la cobranza del tributo y el Estado contará con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines frente a la población, dentro de la cual están inmersos los contribuyentes 1 y 2.

Aquí, el grado de bienestar colectivo e individual se encontrará satisfecho, siempre que los contribuyentes comprendan que forman parte de una comunidad a la cual se deben y donde se observe que el egoísmo no impera.

Recordemos que el contribuyente que evade, en cierto modo, tiene una ventaja comparativa con aquel que no evade, toda vez que cuenta con mayores recursos financieros y se aprovecha de los servicios que ofrece el Estado; “de esta manera existe un uso del servicio sin el correspondiente pago, esto es llamado por la doctrina como la figura del free rider o llamado comúnmente “gorrión”, que usa el servicio sin ningún tipo de pago”⁴²⁹.

Lo señalado en el párrafo anterior es mencionado también por el profesor **Yañez Enriquez**, quien precisa que:

[...] la evasión tributaria también es un atentado a la eficiencia en el uso de los recursos, al permitir que los evasores accedan a recursos a un costo menor que los contribuyentes no evasores, generando una competencia desleal entre ellos. Por ello, la autoridad debe oponerse férreamente a la evasión, idealmente debiera hacerla desaparecer por completo. Sin embargo, en el mundo real por múltiples razones ello no ocurre⁴¹⁹.

¿Puede combatirse la evasión únicamente elevando la tasa del tributo a cargo del contribuyente?

El solo hecho de que se eleve la tasa impositiva respecto del tributo que le corresponda cancelar al contribuyente, no permitiría que la evasión desaparezca, sino más bien, el contribuyente procuraría evitar la afectación tributaria bajo mecanismos contrarios a norma. A continuación, revisemos lo que indica la doctrina sobre el incremento de la tasa impositiva.

Veamos lo que indica **Cado** cuando precisa que **“al mismo tiempo, se da que los Gobiernos, con el objetivo de alcanzar un nivel determinado de recaudación, eligen una tasa impositiva nominal elevada, esperando de antemano cierto nivel de evasión. Así, prefieren no realizar buenos controles y mucho menos modernizar el sistema tributario. Por su parte, el sector privado evade a sabiendas de lo** antedicho. Los grandes perjudicados son aquellos sin cultura evasora”⁴²¹.

Otra opinión importante sobre el tema la aporta **Gil Izquierdo** y **Onrubia Fernández**, quienes afirman lo que se reproduce a continuación:

En cambio, cuando extendemos nuestro modelo a un horizonte infinito de repetición de la relación recogida en el juego, los resultados cambian. En este escenario, la reputación y las creencias sobre el tipo de agente al que se enfrenta el Gobierno resultan determinantes. Se demuestra que es posible alcanzar soluciones cooperativas, consistentes con un compromiso de honestidad tendente a reducir el nivel de evasión y la extracción de rentas organizativas. Debe destacarse que la consecución de equilibrios bayesianos perfectos en subjuegos exige el mantenimiento de la reputación de los agentes en largos períodos de tiempo. En este caso, si los ciudadanos perciben una buena actuación del sector público, en el sentido de una mayor eficiencia provisor, estos estarán dispuestos a reducir sus niveles de evasión tributaria⁴²².

Observamos también que **Albi Ibañez** menciona lo siguiente:

Un resultado importante de los modelos teóricos que interpretan la evasión fiscal es el de que no puede establecerse de una manera definitiva que un aumento de los tipos impositivos aumente el nivel de evasión, en contra de la intuición general. El resultado es indeterminado en cuanto depende del tipo de aversión relativa al riesgo que muestren los individuos; si los individuos son neutrales al riesgo, un aumento en el tipo impositivo si aumentará la evasión.

También puede ser cierto que, si como se sospecha con generalidad, el fraude fiscal es mayor en los escalones altos de renta, esto será debido tanto a los niveles de renta como a la progresividad de los tipos o a que el comportamiento individual no sea totalmente racional. Es, por último, importante el resultado que indica que, al considerarse conjuntamente elusión y evasión, la disminución de los tipos aumentará las bases imponibles⁴²³.

Capítulo VI: ¿Es Posible el uso de Big Data en Materia Tributaria?

Las bases de datos constituyen hoy en día grandes almacenes de información, de las cuales se pueden extraer multiplicidad de contenidos. La información allí existente nos puede ser útil, pero cuando esta es excesiva o quizás muy amplia, puede generar confusiones. De allí la importancia de contar con una herramienta que permita procesar la información para obtener mejores resultados de la misma. Aquí es donde interviene el *big data*.

1. Introducción

Las empresas privadas y las entidades públicas cuentan con grandes bases de datos, en donde se registran las operaciones que realizan y/o los servicios que prestan a terceros. Ello constituye hoy en día grandes almacenes de información, de los cuales se pueden extraer multiplicidad de contenidos. La información allí contenida es variada y útil, pero cuando la misma es excesiva, puede generar confusiones.

Si esta información se puede organizar y sistematizar de diversas maneras, a través del uso de algoritmos y filtros, se obtendrá la posibilidad de ubicar patrones de conducta, tendencias de consumo,

indicadores importantes para la toma de decisiones o planificación de políticas de desarrollo, entre otros. Para lograr ello, se requiere la aplicación del *big data*.

El motivo del presente informe es analizar el *big data* y verificar su posible utilización en la Administración Tributaria.

2. Las bases de datos

Tradicionalmente se ha señalado que una base de datos es un conjunto o colección agrupada de datos que se encuentran relacionados entre sí, dentro de la cual existe un significado implícito. Tengamos en cuenta que los datos son recolectados y explotados por los distintos sistemas de consulta que tienen las empresas privadas o instituciones públicas.

Hace algunos años elaboramos un trabajo sobre la posibilidad de que una Administración Tributaria pueda crear un *datawarehouse*. En dicho documento indicamos lo siguiente:

Cada empresa o institución por muy pequeña que sea cuenta con una base de datos, en la que guarda información valiosa para el desempeño de sus actividades propias a su giro, tales como fechas de transacciones, compras efectuadas, pagos por realizar, obligaciones pendientes, clientes nuevos y antiguos, direcciones importantes, entre otras cosas. De este modo se convierte en el mejor archivo de trabajo propio, a través del cual acceden normalmente algunos trabajadores por medio de una clave personal, estableciendo también jerarquías en el uso de la información contenida en la mencionada base de datos⁴⁴.

La base de datos cuenta con los denominados campos, los cuales constituyen unidades de información mínimas, las que se deben ir completando con los elementos que se incorporen a la referida base.

Tengamos en cuenta que los datos representan el nivel más bajo de la información y, como tales, no tienen un valor intrínseco, sino que adquieren importancia cuando son agrupados bajo una cierta lógica de utilidad⁴⁵.

Los campos indicados anteriormente pueden ser variados y dependerá de la forma en la que la base de datos los considere. Estos pueden ser, entre otros:

- **Campo booleano**⁴¹⁶: aquí la información que se ingresa únicamente posee dos tipos de estados “Verdadero” Sí y “Falso” No.
- **Numérico**: en este campo encontramos registros de datos considerando únicamente números, dependerá del volumen de la información la asignación de la cantidad de números a utilizarse.
- Por su parte, **Pérez Valdes** indica con respecto a este campo que “**entre los diferentes tipos de campos numéricos podemos encontrar enteros sin decimales y reales decimales**”⁴¹⁷.
- **Fechas de calendario**: aquí se guardan las fechas de los hechos y actos, lo que permite su rápida consulta, además que permitiría realizar cruces de datos para ver tendencias o patrones de conducta por fechas.
- **Alfanumérico**: aquí existe la combinación de dos variables; por un lado, las letras y por otro, los números, lo cual incrementa considerablemente el número de registros almacenados⁴¹⁸.

Coincidimos con **Brú Forés** cuando indica que “**los datos ya no solo tienen un formato y volumen**

accesibles y procesables con cierta facilidad (small data); pasan a tener volumen extremo, con una amplia variedad de tipos de datos y con una velocidad de creación vertiginosa”⁴¹⁹.

Por su parte, **Kotorov** indica que:

Los datos, hoy día, pueden contar con muchas variables. Resulta difícil visualizar toda esta información sin la ayuda de una máquina. Al emplear técnicas matemáticas, las máquinas pueden rastrear montañas de datos para encontrar patrones que les permitan a los analistas descubrir tendencias. Esta información se podría emplear para desarrollar estrategias comerciales como, por ejemplo, determinar a qué perfil de usuario deberíamos dirigirnos mediante campañas de *marketing* para obtener el mayor retorno de inversión⁴²⁰.

3. Información disponible en cantidad e inmediata

La información está constituida por los datos y algunos hechos organizados, siendo necesario que sean puestos en un contexto o en el marco de referencia de una persona o entidad, con lo cual ya es posible obtener la utilidad de la misma. Aquí, los datos son ordenados, agrupados, analizados e interpretados.

De este modo, la información hoy en día constituye un elemento valioso que procura ser aprovechada al máximo, pero para lograr ello, esta debe encontrarse en la posibilidad de ser consultada sin dificultades o con el menor número de trabas para acceder a la misma, lo cual implica que se encuentre disponible en cantidad suficiente y que permita su acceso inmediato.

Un ejemplo del uso de la información disponible en el campo fiscal, puede indicar lo siguiente:

Los datos tributarios actuales tienen tres tendencias deseadas por todas las Administraciones: mayor disponibilidad, mayor cantidad y mayor inmediatez.

Con estas tendencias, la eficiencia de la comprobación tributaria, y el grado de automatización de esta, permite la detección de irregularidades o de infradeclaraciones con mayor rapidez y eficiencia, utilizando sistemas avanzados de análisis de datos para la selección de las muestras de contribuyentes y actividades, la creación de perfiles de riesgo fiscal, y establecer actuaciones de comprobaciones con mayor celeridad y precisión⁴²¹.

4. Las siete “V” en el big data

A continuación, desarrollaremos las siete V, que pueden ser aplicables dentro de un proceso de construcción de *big data*⁴²². Nos referimos a i) volumen, ii) velocidad, iii) variedad, iv) variabilidad, v) veracidad, vi) visualización y vii) valor.

4.1. Volumen

La cantidad de información que cada día se almacena en los servidores es impresionante. Cada interacción realizada por los usuarios de las redes sociales, los titulares de las tarjetas de crédito y/o débito al realizar transacciones económicas, las consultas a los servidores de cualquier organización en el país o en el mundo, ya sea para solicitar información o para realizar alguna adquisición, entre otros, determina que la información crezca cada vez más, además de conservarse para próximos análisis más detallados.

De allí la necesidad de contar con soportes cada vez mayores en cuanto a capacidad de almacenamiento, con la finalidad de que no colapse la misma.

Es interesante el comentario de **Ladrero** cuando menciona que **“en un inicio los datos eran creados por los propios empleados, pero ahora que los datos son generados automáticamente por máquinas, redes e interacciones personales en sistemas como redes sociales los volúmenes a analizar son masivos”**⁴²³.

4.2. Velocidad

La velocidad constituye una variable tomada en cuenta en cada proceso de revisión de la información de la base de datos. Las respuestas hoy en día requieren de una rapidez nunca antes vista.

Recordemos que, en un mundo tan competitivo, quien llega primero y encuentra la información necesaria, tiene mayores probabilidades de poder dominar mejores perspectivas de desarrollo, ya que **“el concepto de velocidad hace referencia a la creciente rapidez con la que se crean, procesan, almacenan y analizan estos datos (generalmente a través de bases de datos relacionales)”**⁴²⁴.

En el caso de la conexión en internet, **“la velocidad de la conexión nos permite saber cómo de rápido vamos a obtener la respuesta de otros equipos conectados a Internet”**⁴²⁵.

Según el portal Prometeus, **“el big data requiere velocidad para acceder a los datos, pero también en relación a la visualización de los mismos, con el objeto de facilitar el análisis y extraer conclusiones. Así nos encontramos que Internet es sin duda una de las fuentes de datos de mayor velocidad”**⁴²⁶.

4.3. Variedad

En este punto, debemos tomar en consideración que la gran base de datos que se ha ido acumulando con información permanentemente proviene de distintas fuentes y formatos, las cuales pueden estar representadas, por ejemplo, por una fotografía, un correo electrónico, una conversación telefónica, una transacción económica, una solicitud por escrito, un video, un intercambio verbal, entre otros. De este modo, apreciamos que los datos mayormente son no estructurados.

Por ello, frente a la variedad, lo que corresponde es buscar elementos que permitan capitalizar, frente a la diversidad de información, una oportunidad para encontrar conocimiento.

4.4. Variabilidad

El mundo está en permanente cambio, así como los datos. Las bases de datos siempre son dinámicas y no estáticas, sobre todo si día a día se incrementa su contenido.

En este punto, **Maroto** indica que **“la variabilidad se refiere a los datos cuyo significado está en constante cambio. Este es, particularmente, el caso cuando la recolección de la información se basa en el procesamiento del lenguaje, ya que las palabras no tienen definiciones estáticas, y su significado puede variar mucho dependiendo del contexto”**⁴²⁷.

4.5. Veracidad

Si la información ingresada es falsa y no verdadera, no existirá posibilidad alguna de contar con un valor potencial aplicable al *big data*. No será posible aplicar algún tipo de algoritmo que busque encontrar información, si es que no se cuenta con una supervisión especializada.

Estamos de acuerdo con **Maroto** cuando menciona que **“lo que resulta crucial para la comprensión del Big Data es conocer la naturaleza desordenada y con defectos, errores y exceso de ruido de la información”**⁴²⁸, así como la cantidad de trabajo que hay que dedicar a la producción de un conjunto de datos exactos antes que puedan ser analizados⁴²⁹.

En este mismo razonamiento, observamos que **Castro** señala que **“la tecnología que existe actualmente es más que suficiente. Es muy adecuada y su precio es asequible. Adoptar big data no es un problema de tecnología sino de gobernanza del dato; para poner en marcha estas iniciativas es preciso que haya una calidad del dato, que la información esté a tiempo, etc.”**⁴³⁰

4.6. Visualización

Actualmente, ya se está dejando de lado la entrega de un informe que refleje la gestión de los datos. Lo que se busca ahora es poder mostrar la información, luego de que la base de datos ha sido procesada en su totalidad.

Se pretende mostrar la información de un modo más accesible y que permita una lectura más práctica. Precisamente, ello es un permanente desafío al cual se ve tentado a superar el proceso de *big data*.

4.7. Valor

La estimación del valor obtenido con la información a través del uso del *big data* es enorme. Ello siempre que la información sea útil y se destine al cumplimiento de un fin específico. Si existiera información almacenada pero la misma fuera mala, no se

podría cumplir con la finalidad del *big data*, ya que **“el valor reside en realzar un análisis riguroso de datos precisos y en utilizar correctamente la información y los conocimientos que de aquí se pueden sacar”**⁴³¹.

5. El uso de algoritmos

Antes de desarrollar el tema de los algoritmos, partamos primero por procurar entender su significado.

Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, el significado de la palabra algoritmo es la siguiente: **Quizá del lat. tardío *algorismus, y este abrev. del ár. clás. ḥisābu lġubār ‘cálculo mediante cifras arábigas’.**

1. m. Conjunto ordenado y finito de operaciones que permite hallar la solución de un problema.

2. m. Método y notación en las distintas formas del cálculo”⁴³².

En el *Diccionario de Matemáticas* se define al algoritmo como un **“procedimiento definido para la solución de un problema, paso a paso, en un número finito de pasos”⁴³³.**

Desde el punto de vista informático, se indica que un algoritmo es **“como una secuencia de instrucciones que representan un modelo de solución para determinado tipo de problemas. O bien como un conjunto de instrucciones que realizadas en orden conducen a obtener la solución de un problema”⁴³⁴.**

De acuerdo con la información aparecida en el portal Ibertech se indica que:

Un algoritmo es básicamente una regla abstracta que permite encontrar y

expresar aquello que buscamos (en el mundo del Big data, generalmente la búsqueda de patrones y relaciones entre variables). Estos algoritmos son desarrollados con el único objetivo de automatizar un camino óptimo que ayude al ser humano a tratar la ingente cantidad de datos que se genera diariamente⁴³⁵.

Tengamos en consideración que **“el algoritmo busca patrones y modelos que nos interesen, siguiendo sus reglas preestablecidas, que pueden incluir árboles de clasificación, modelos de regresión, clusters, modelos mixtos, entre otros”⁴³⁶.**

Por todo lo antes señalado, podemos indicar que, en la medida en que los algoritmos sean desarrollados de distinto modo y aplicados sobre la base de datos, se puede obtener multiplicidad de información, la cual determinará un mejor conocimiento sobre la actividad que se está desarrollando, al igual que conocer conductas ocultas bajo tendencias descubiertas.

¿Y ahora quién desarrolla el algoritmo?

Al responder esta consulta, apreciamos que los profesionales que laboran en el área informática al interior de la organización, serán los encargados de elaborar los distintos algoritmos aplicables a la base de datos.

Sin embargo, en el caso específico de una administración tributaria, las instrucciones o detalles de cómo debe mostrarse la información a obtener, debe quedar a cargo de profesionales ligados al área de fiscalización, verificación o control de la deuda. Debe existir una especie de ayuda mutua y colaboración permanente entre ellos y los profesionales informáticos, lo cual permitirá otorgar instrucciones, sugerencias, comentarios y aportes para el mejor trabajo de estos últimos al elaborar los algoritmos.

Lo señalado en el párrafo anterior coincide con lo propuesto por **Díaz De Sarralde Miguez** al precisar que:

El analista de sistemas tiene que trabajar codo con codo con el auditor fiscal para organizar la información, establecer los criterios de búsqueda y seleccionar los indicadores más adecuados. Esta supervisión puede complementarse con otras técnicas de análisis de datos, agrupadas en diversos campos y denominaciones que se solapan entre sí: machine learning; inteligencia artificial; data mining; Knowledge Discovery in Databases (KDD); etc.⁴³⁷

Según **González García**:

Para los ingenieros de datos es muy fácil aplicar técnicas de clasificación o de selección con resultados espectaculares, pero sin un claro beneficio para los inspectores. Es necesario crear un marco común de pensamiento, que haga comprensible para los inspectores las posibilidades de estas tecnologías y que haga comprensible para los ingenieros de datos las reales necesidades de los inspectores, evitando la construcción de soluciones cuyo único beneficio sea la espectacularidad. El perfil de inspector fiscal con conocimientos de big data será cada vez más necesario⁴³⁸.

Se debe verificar que en el uso de los algoritmos existen mecanismos de metaprendizaje, lo que determinará que, si se observa que un algoritmo no funciona correctamente, se puede reemplazar o complementar con otro, hasta poder obtener el resultado deseado.

Aquí es interesante revisar lo indicado por **Landa** cuando menciona que **“es posible que la ejecución de los algoritmos sean varias intentando ajustar los parámetros que optimicen los resultados. Estos parámetros varían de acuerdo al método seleccionado”**⁴³⁹.

6. El análisis predictivo y la analítica avanzada

Por medio del análisis predictivo, se busca confeccionar un modelo analítico de los datos históricos que existen en las bases de datos, lo cual permitirá realizar predicciones relacionados con comportamientos futuros o patrones estimados que inicialmente eran desconocidos.

Es pertinente indicar, que el análisis predictivo forma parte de otra estructura denominada “analítica avanzada”, la cual precisamente revisa toda la base de datos, sobre todo de hechos, sucesos e información, que es almacenada por actuaciones que ya ocurrieron, con el objetivo de poder, a través de fórmulas o algoritmos, tratar de predecir hechos en el futuro, la igual que la construcción de modelos que puedan pronosticar situaciones que ocurrirán más adelante, tomando en cuenta los antecedentes que obran en la base de datos.

En este sentido, podemos apreciar que **Zambrano** precisa lo siguiente:

El análisis predictivo es el método estadístico que a través de la cobertura de datos de hechos que ya sucedieron o están sucediendo puede obtener conclusiones de cómo se va a desarrollar determinada actividad o qué tanto cambiará un comportamiento en el futuro. Para obtener estas conclusiones, es necesario utilizar algoritmos que involucren de una u otra forma procesos de inteligencia artificial⁴⁴⁰.

Como complemento a lo antes señalado, **Morello** indica:

La “Análítica Avanzada” consiste justamente en sacar el mayor provecho a este gran volumen de datos, centrando sus esfuerzos ya no en describir lo sucedido en el pasado, sino en pronosticar eventos y comportamientos futuros, permitiendo a las empresas realizar diversos análisis hipotéticos para predecir los efectos de los posibles cambios en las estrategias⁴⁴¹.

Automatizar mediante la utilización de diversos algoritmos la identificación de patrones, correlaciones o ciertas tendencias que aparecen ocultas en las bases de datos. La información obtenida proporciona grandes ventajas.

En este orden de ideas, apreciamos que **Arrabales Moreno** considera que **“los modelos de análisis predictivos, que se construyen usando técnicas matemáticas y de inteligencia artificial, permiten inferir cómo se comportará en el futuro una variable (predecida) en función de una serie de variables predictoras”**⁴⁴².

Finalmente, consideramos pertinente revisar la precisión realizada por **Rouse**, al comentar que **“el análisis de big data puede hacerse con herramientas de software de uso común en el marco de disciplinas analíticas avanzadas, como el análisis predictivo y la minería de datos”**⁴⁴³.

7. La minería de datos y el knowledge discovery in databases (KDD)

La minería de datos constituye un proceso complejo de exploración de datos y pretende revisar, explorar y analizar, por distintos medios, una base de datos. Para lograr ese cometido, utiliza distintos y variados mecanismos automáticos o semiautomáticos, a efectos de poder encontrar patrones y reglas que estuvieran ocultos en la base de datos, pero que aparecen una vez que se investiga más en profundidad.

Cabe indicar que la minería de datos forma parte de un proceso denominado KDD, que son las siglas en inglés de *knowledge discovery in databases*, y constituye un proceso más complejo donde se analizan modelos y patrones con mayor técnica y destreza; además, participan profesionales con mayores conocimientos y experiencia en el rubro que se desea investigar.

El *knowledge discovery in databases* tiene las siguientes fases:

- Establecer el dominio del estudio a trabajar y señalar sus objetivos.
- Creación del Dataset⁴⁴⁴ o set de datos objetivo.
- Necesaria limpieza y procesamiento de datos.
- Minería de datos.
- Se debe buscar interpretar los patrones obtenidos por la minería de datos.
- Obtención y posterior utilización de los conocimientos que fueron descubiertos.

Según el portal **Minerva** se precisa que:

El Knowledge Discovery implica la evaluación e interpretación de patrones y modelos para tomar decisiones con respecto a lo que constituye conocimiento y lo que no lo es. Por lo tanto, el KDD requiere de un amplio y profundo conocimiento sobre tu área de estudio. Por otra parte, la Minería de Datos, exploración de datos o Data Mining, no requiere tanto conocimiento sobre el área de estudio, sino más conocimiento técnico

En este punto, **Steinberg** indica lo siguiente:

Las administraciones tributarias se hallan entre los más grandes productores, recolectores, consumidores y difusores de información de cada país. El poseer grandes cantidades de datos almacenados en forma persistente, las coloca en condiciones de apelar a procedimientos automáticos o semiautomáticos para encontrar en esos datos conocimiento oculto hasta el momento e interesante: patrones ocultos, asociaciones, cambios, anomalías y estructuras significativas en los datos. La gran capacidad computacional que poseen, sumada al citado volumen de datos, las habilita para encarar procesos de Minería de Datos⁴⁶⁶.

Tengamos en cuenta que la información ya existe en las bases de datos, solo que hay que organizarla, procesarla, sistematizarla y aplicar los filtros correspondientes, para así poder lograr un producto acorde con los requerimientos de los fiscalizadores tributarios.

Sobre el tema, apreciamos que **Steinberg** menciona lo siguiente:

La Minería de Datos, por lo ya dicho, es entonces un proceso posterior a la obtención de los datos, que busca generar información similar a la que podría producir un experto humano, que resulte útil y comprensible; es un eslabón en un proceso más amplio de producción de conocimiento y consiste en la aplicación de algoritmos para la extracción de patrones, utilizando para ello los datos previamente disponibles, que adquieren así más valor⁴⁴⁷.

En el portal **Big Data Marketer** se precisa que “la minería de datos y los textos

analíticos, en conjunción con las estadísticas, permiten construir modelos de inteligencia predictiva, descubriendo tendencias y relaciones, tanto en el conjunto de datos estructurados como no estructurados”⁴⁴⁸.

Es interesante revisar lo que **Rouse** indica sobre el tema expuesto:

El análisis de *big data* puede hacerse con herramientas de *software* de uso común en el marco de disciplinas analíticas avanzadas, como el análisis predictivo y la minería de datos. Sin embargo, las fuentes de datos no estructurados utilizados para el análisis de grandes datos tal vez no encajen en los almacenes de datos tradicionales. Además, los almacenes de datos tradicionales pueden no ser capaces de manejar las demandas de procesamiento de grandes datos.

Como resultado, una nueva clase de tecnología de datos grandes ha surgido y está siendo utilizado en muchos análisis de datos grandes⁴⁴⁹.

8. ¿Es posible la utilización del big data por parte de una Administración Tributaria?

Una de las bases de datos más completas del país se encuentra administrada por el fisco y su contenido se incrementa día a día, lo cual determina que el análisis de la misma sea cada vez más complejo.

Por el tamaño de la base de datos, se aprecia que la Administración Tributaria requiere un mayor uso de tecnología, programación y análisis, siendo necesaria la utilización del *big data*, por todos los detalles indicados en los puntos anteriores.

Además, el obtener información por la aplicación del *big data* determinará también aumentar la posibilidad de mayores acciones de fiscalización, lo que incrementará la sensación del riesgo en el contribuyente⁴⁵⁰.

En una edición del diario Gestión se indica que **“poco a poco, la Administración Tributaria empezó a recibir más información a partir de lo cual ha iniciado un uso inteligente de los datos que le facilitará la fiscalización ya no a los mismos contribuyentes sino a un mayor número”**⁴⁵¹.

Asimismo, estamos de acuerdo con la siguiente afirmación:

El uso de datos para el análisis de conducta del contribuyente facilita las investigaciones tributarias, así como detecta los riesgos fiscales y alerta a las entidades regulatorias. Por ello, es de suma importancia desarrollar un ecosistema en conjunto con otras instituciones, de manera que este se enriquezca y pueda retroalimentarse a través de la adquisición de nuevos datos. Además, es fundamental garantizar la seguridad y el respeto a la sensibilidad de la información, contando con los agentes correctos para manejarla.

El uso de sistemas electrónicos que recopilan datos facilita la recaudación de impuestos al contar con información automatizada de redes autorizadas. Además, al establecer pautas se puede desmentir a aquellas personas que ocultan activos y ganancias, que pretenden cometer, bien sea a futuro, fraude fiscal.

La utilización del Big data favorece la toma de decisiones de las entidades regulatorias. Su efectividad es un buen estímulo para evitar que las personas o empresas oculten información de manera consciente. El tratamiento masivo de la información conlleva a decisiones estratégicas y soluciones personalizadas que aprovechan el uso de los datos⁴⁵².

En una tesis interesante para obtener el grado de magister, la autora **Villanueva Barrón** hace mención a los beneficios que la SUNAT obtiene por la aplicación del *big data*. Ella indica lo siguiente:

Gracias a la adquisición del big data, la SUNAT obtendrá los siguientes beneficios:

- (i) Transformar digital y tecnológicamente a la Administración Tributaria.
- (ii) Estudiar e identificar a los contribuyentes por su comportamiento tributario, segmentándolos según su perfil de riesgo.
- (iii) Oportunidad en la toma de decisiones.
- (iv) Mejorar y fortalecer la Cultura Tributaria de los contribuyentes.
- (v) Reducir los riesgos en base a la toma de decisiones sin sustento basados en hechos o datos erróneos.
- (vi) Generar un cambio positivo en el comportamiento del contribuyente.
- (vii) Determinar medidas correctivas en favor de los contribuyentes.
- (viii) Reducir la evasión tributaria.
- (ix) Aumentar la recaudación tributaria⁴⁵³.

9. Información sobre la aplicación del big data en Argentina

En Argentina, la entidad que administra los tributos es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que es un organismo de recaudación de impuestos autárquico del Estado argentino y dependiente del Ministerio de Hacienda.

La AFIP tiene armado el perfil del contribuyente, tomando como referencia la propia conducta del contribuyente, con lo cual el fisco argentino otorga o no beneficios fiscales o facilidades.

Al ya existente Sistema de Perfil de

Riesgo (SIPER), se busca complementar con el Sistema de Capacidad Económico Financiera (CEF), para lo cual utilizará el big data, lo que permitirá dar inicio a procesos de verificación y fiscalización mucho más complejas.

Sobre el tema, **García Córdoba** nos indica con respecto al uso de la big data por parte de la AFIP, lo siguiente:

Los parámetros que serán tenidos en consideración para el armado de ese perfil serán los siguientes:

- Declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, al valor agregado y sobre los bienes personales.
- Hipotecas.
- Compra o venta de inmuebles.
- Compra o venta de Rodados⁴⁵⁴.
- Compra de bienes de uso.
- Remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia o recibidas, según corresponda.
- Consumos con tarjetas de crédito o de débito.
- Pago de expensas.
- Deudas bancarias y financieras⁴⁵⁵.

10. Información sobre la aplicación del big data en España

En España, el fisco es la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), conocida como Agencia Tributaria. Desde hace un tiempo atrás se creó el SII, que son las iniciales del Suministro Inmediato de Información.

El SII es un sistema para que los obligados tributarios cumplan con presentar los libros donde registran el impuesto al valor agregado (IVA), ante la Agencia Tributaria. Dicho sistema entró en vigencia a partir del 1 de junio del 2017.

Es interesante revisar la opinión de **Enriquez**, cuando explica la técnica de aplicación del *big data* por la Agencia Tributaria:

A modo de ejemplo, una factura de cien euros de un hotel por una habitación a nombre de un consumidor, no empresario, será informado por dicho hotel y la AEAT⁴⁵⁸ dispondrá de esa información, información que podrá utilizar, en su caso, en una comprobación a esa persona física.

De esta forma nos encontramos que el SII⁴⁵⁹ realmente es un BIG DATA FISCAL. La AEAT va a disponer de una ingente cantidad de información de grandes y pequeñas empresas, de autónomos e, incluso, de meros consumidores.

El esfuerzo que se pide a las empresas se justifica, como siempre, en la necesidad de un mayor control fiscal. Sin embargo, dicho esfuerzo debe ser proporcionado al resultado obtenido. Nos preguntamos si efectivamente se da esa proporcionalidad, y si el tratamiento de tales datos no puede afectar seriamente al derecho a la intimidad de las personas. Sinceramente creemos que la Hacienda Pública ha dado un paso demasiado largo con la excusa de esa siempre loable lucha contra el fraude fiscal⁴⁶⁰.

Otra forma en la cual se explica los beneficios del *big data*, sobre todo en la lucha contra el fraude fiscal, la encontramos en el portal del BBVA, donde se indica lo siguiente:

Más información, más poder, ahora también sobre las empresas tentadas de mirar hacia otro lado cuando hay que pagar impuestos. Por ejemplo, con el SII es mucho más fácil detectar prácticas fraudulentas, como el ‘software’ de doble uso, es decir, programas informáticos cuya razón de ser es la ocultación de ventas.

Pero hay más. “Una vez que hemos empezado a contar con esta infraestructura nos hemos dado cuenta de que podemos hacer más cosas con ella”, explicó Borja Tomé, “como determinar las participaciones accionariales en las compañías”. En circunstancias normales, esto no es un gran avance, pero sí resulta muy útil para desenmascarar a presuntos insolventes que tienen un **entramado de sociedades pantalla** donde ocultan sus activos. “Ahora es mucho más fácil explicarse el florecimiento súbito de determinadas fortunas y quiénes son sus auténticos dueños. Es una analítica de comprobación cruzada (*‘cross-checking’*) sencilla, que da buenos resultados”⁴⁶¹.

11. Información sobre la aplicación del big data en Costa Rica

En Costa Rica, la Administración Tributaria es la Dirección General de Tributación y últimamente ha venido realizando la aplicación del *big data*, para poder predecir cuáles son los contribuyentes con mayor posibilidad de evasión de tributos.

ello, se analiza su comportamiento registrado, sobre todo en las transacciones realizadas al igual que sus declaraciones juradas presentadas, permitiendo elaborar su perfil.

Según el portal Americadata.com se indica que:

Cruzando información de las 132 bases de datos a disposición del ministerio de Hacienda, la Dirección de Inteligencia Tributaria intenta predecir cuáles empresas son más propensas a evadir el pago de impuestos, dependiendo de su comportamiento histórico medido a través de transacciones, declaraciones tributarias y otros datos. Vinculando toda la información, identifican patrones de comportamiento similares a los de otras empresas que evadieron impuestos en el pasado ⁴⁶².

12. Información sobre la aplicación del big data en Chile

En Chile, la Administración Tributaria se denomina Servicio de Impuestos Internos (SII) y desde hace algún tiempo ha venido utilizando el *big data*, sobre todo en la aplicación de la minería de datos en las bases que poseen, para poder transformarlos en información de calidad y, a la vez, completa.

En una publicación especializada, **Marinković Febré** indicó con respecto al trabajo del Servicio de Impuestos Internos, en este punto, lo siguiente: **“Queremos continuar desarrollando proyectos que permitan el procesamiento de altos volúmenes de datos, junto con integrar estos resultados a la operación diaria en tiempo real, como lo son, entre otros, los modelos analíticos, estadísticos y clasificadores de riesgo”**⁴⁶³.

Según lo precisa **Villarrubia** al responder

una pregunta relacionada con la estrategia tecnológica utilizada por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, ella indica que sus estrategias se orientan a un **“big data, que apunta a aumentar nuestra capacidad para procesar grandes volúmenes de datos en forma ágil y oportuna, de modo de entregar a nuestros usuarios, internos y externos, la mejor calidad de información para la toma de decisiones”**⁴⁶⁴.

Anexos

Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria

NOTA: Esta Exposición de Motivos no ha sido publicada en el diario oficial *El Peruano*, a solicitud del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, ha sido enviada por el Archivo General de la Nación, mediante Oficio N.º 063-2018-AGN/DNAH, de fecha 3 de abril del 2018

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República por Ley N.º 26557, ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinente, entre otras materias;

Con el voto aprobatorio del Concejo de Ministros;

Con cargo de dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

LEY DE EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA, DENUNCIAS Y RECOMPENSAS EN LOS CASOS DE DELITO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO I: EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA

Artículo 1.- El presente título tiene por objeto establecer la aplicación del beneficio de exclusión o reducción de pena a fin de contribuir a la erradicación del delito tributario.

Artículo 2.- *El que encontrándose, incurso en una investigación administrativa a cargo del Organismo Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:*

- a) *Evitar la comisión del delito tributario en el que interviene.*
- b) *Promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino.*
- c) *La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes*

El beneficio establecido en el presente Artículo será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del Ministerio Público. ()*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Segunda Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 2.- El que encontrándose incurso en una investigación administrativa a cargo

del Órgano Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena a los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:

- a) Evitar la comisión del delito tributario en que interviene.
- b) Promover el esclarecimiento del delito tributario en que intervino.
- c) La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.

El beneficio establecido en el presente artículo será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del Ministerio Público.

Los partícipes que se acojan al beneficio del presente Decreto Legislativo, antes de la fecha de presentación de la denuncia por el Órgano Administrador del Tributo, o a falta de Esta, antes del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público y que cumplan con los requisitos señalados en el presente artículo serán considerados como testigos en el proceso penal.”

Artículo 3.- Aquel que solicita acogerse a los beneficios establecidos en el presente Decreto Legislativo, se le denominará solicitante, y una vez que le sea otorgado se le denominará beneficiado.

El autor o autores solo podrán acogerse al beneficio de la reducción de pena. Los partícipes del delito tributario, podrán acogerse al beneficio de exclusión de pena.

El autor o autores del delito tributario sólo podrán solicitar acogerse al beneficio de reducción de

Artículo 4.- El partícipe en la comisión del delito tributario podrá acogerse al beneficio complementario de asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal.

Este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del partícipe así lo requiera.

Concordancia:

D.S. N.º 037-2002-JUS

Artículo 5.- Los solicitantes deberán acudir voluntariamente ante alguno de los siguientes Órganos:

- a) Órgano Administrador del Tributo, durante la investigación administrativa por presunción de delito tributario.
- b) Órgano del Ministerio Público, durante la investigación Fiscal por presunción de delito tributario;
- c) Órgano Jurisdiccional durante el proceso penal.

En los casos de los incisos b) y c) del presente artículo, el solicitante deberá acudir ante el Órgano que este investigando o juzgando el delito tributario.

En los casos que ninguna autoridad fiscal ni judicial se encuentre investigando o juzgando el presunto delito tributario, el solicitante deberá acudir a la autoridad del Órgano Administrador del Tributo.

Artículo 6.- La declaración del solicitante constará en un Acta donde se consignará según sea el caso, lo siguiente:

- a) Confesión veraz y detallada de los hechos delictivos en que hubiera participado o esté participando, proporcionando además los elementos probatorios de la comisión del delito tributario, o en su caso el lugar en donde se encuentren.
- b) Cualquier información que permita conocer la identidad y el lugar donde se encuentre el autor, autores y partícipes del delito tributario.
- c) Firma e impresión del dedo índice derecho del solicitante.

El solicitante que se presente ante cualquiera de las autoridades indicadas en el Artículo 5 del presente Decreto Legislativo declarará en presencia del representante del Ministerio Público. En la declaración que preste el solicitante ante la autoridad del Órgano Administrador del Tributo, Ministerio Público o el Órgano Jurisdiccional, podrá contar con la presencia de su abogado defensor.

Artículo 7.- La información a que se refiere el artículo anterior debe permitir, en su caso:

- a) Evitar la consumación del delito tributario.
- b) Esclarecer la modalidad delictiva empleada para cometer el delito tributario.
- c) Ubicar y capturar al autor o autores, así como a los partícipes del delito tributario.

Artículo 8.- Comprobada la veracidad de la información proporcionada por el solicitante y obtenidos los objetivos previstos el Órgano Jurisdiccional otorgará el beneficio establecido en el presente Decreto Legislativo.

El Beneficio de reducción de pena previsto en el presente Decreto Legislativo, no podrá ser superior a las dos terceras partes de la pena que corresponda.

En el caso de los partícipes, cuando el Órgano Jurisdiccional considere que no procede el beneficio de exclusión de pena, podrá conceder el beneficio de reducción de pena.

Artículo 9.- Si se establece que la información proporcionada no es veraz y oportuna, el Órgano Jurisdiccional, declarará improcedente el beneficio solicitado disponiendo el archiamiento definitivo de lo actuado.

Artículo 10.- El Órgano Jurisdiccional revocará el beneficio previsto en el presente Decreto Legislativo, cuando el beneficiado cometa nuevo delito tributario dentro de los diez años de habersele otorgado el beneficio, debiendo proceder de acuerdo a ley

TÍTULO II: DENUNCIAS Y RECOMPENSAS

Artículo 11.- Para efectos del presente Decreto Legislativo, se entiende por:

a) Denunciante: Aquel que pone en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario.

b) Recompensa: Aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante.

Artículo 12.- El presente Sistema de Denuncias y Recompensas tiene por finalidad promover, de acuerdo al segundo párrafo del Artículo 6o del Código Tributario, la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario mediante acciones fraudulentas.

Artículo 13.- Cualquier persona puede denunciar ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la comisión de las infracciones descritas en el Artículo precedente, debiendo colaborar con la investigación.

Artículo 14.- El denunciante recibirá la recompensa que se fije mediante Resolución de Superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.

Concordancias:

D.S. N.º 037-2002-JUS

R. N.º 075-2003-SUNAT

Artículo 15.- La recompensa a otorgarse establecerá en función del monto efectivamente recaudado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia y en ningún caso podrá exceder al 10% de dicho importe

Artículo 16.- No pueden ser beneficiarios de la recompensa:

a) Los funcionarios o servidores de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT

b) Los miembros de la Policía Nacional

c) Las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculen a las mencionadas en los incisos a) y b) del presente Artículo; (*)

(*) De conformidad con la Única Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 075-2003-SUNAT, publicado el 31-03-2003, para efectos de la recompensa también están comprendidas dentro de los alcances del presente artículo, las personas indicadas en el Artículo 96 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

d) Aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las personas señaladas en los incisos anteriores; y,

e) Las personas comprendidas dentro de los alcances del Título I del presente Decreto Legislativo.

Artículo 17.- Mediante Resolución de Superintendencia, se establecerá el procedimiento para admitir, evaluar, rechazar la denuncia, así como regular la colaboración del denunciante en la investigación.

Concordancia:

R.N.º 075-2003-SUNAT

Artículo 18.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT, realizará las acciones necesarias a fin de mantener en reserva la identidad del denunciante.

Artículo 20.- El Título I del presente Decreto Legislativo entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano.

Artículo 21.- El Título II del presente Decreto Legislativo entrará en vigencia al día siguiente de publicada la Resolución de Superintendencia a que se refiere los Artículos 14 y 17.

DISPOSICIONES FINALES

PRIMERA.- A partir de la vigencia del Título I del presente Decreto Legislativo, no será de aplicación a los delitos tributarios lo dispuesto en el Decreto Ley N.º 25582.

SEGUNDA.- Mediante Decreto Supremo se regulará lo dispuesto en los Artículos 4 y 14 del presente Decreto Legislativo.

TERCERA.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT entregará al Órgano Jurisdiccional los recursos necesarios a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 4 del presente Decreto Legislativo, con cargo a las cuentas del Tesoro Público. En los casos de Gobiernos Locales u otros Órganos Administradores de Tributos, los recursos a que se hace referencia en el párrafo anterior serán entregados al Órgano Jurisdiccional con cargo a sus propias cuentas.

CUARTA.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT pagará la recompensa contenida en el Artículo 14 del presente Decreto Legislativo con cargo a las cuentas del Tesoro Público.

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla, dando cuenta al Congreso de la República.

Dado en la Casa de Gobierno, Lima, a los diecinueve días del mes de abril de mil novecientos noventa y seis.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I.- EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA EN EL DELITO TRIBUTARIO

El Proyecto de Decreto Legislativo crea una adecuada base legal, destinada a recabar información de los agentes activos del delito, a fin de evitar la consumación del delito tributario, esclarecer la modalidad delictiva empleada, así como identificar a los autores y partícipes del mismo.

Para tales efectos, el Proyecto establece los beneficios de exclusión o reducción de pena para la persona que encontrándose, incurso en una investigación a cargo del Órgano Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, siempre y cuando dicha información haga posible que se evite la comisión del delito tributario, se esclarezca el delito tributario o se propicie la captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.

El Estado con el propósito de dar tratamiento adecuado al delito tributario y lograr con ello su erradicación, se encuentra en la necesidad de utilizar los mecanismos legales que cuenta, así como el resultado de experiencias en la lucha contra toda forma de ilícito penal. Una de ellas es el Decreto Ley N.º 25582, la cual constituye el antecedente idóneo de defensa por parte del Estado, frente a la comisión de delitos que causan grave daño a la sociedad en su conjunto.

Sin embargo, esta norma a diferencia del Decreto Ley N.º 25582 incluye la reducción de la pena. Asimismo, establece

que la exclusión de pena no será de aplicación a los autores del delito tributario, mientras que en el caso de los partícipes será aplicable la exclusión o reducción de pena.

Además, se incluyen otros requisitos a fin proceder a la obtención de los beneficios de exclusión o reducción de pena, así como el mecanismo para su tratamiento y obtención.

II.- SUJETOS MATERIA DEL BENEFICIO

El proyecto establece la procedencia del beneficio en función a la forma de intervención del sujeto activo en la comisión del delito. En este sentido, señala que solo procederá los beneficios de exclusión o reducción de pena para el partícipe del delito tributario. Respecto al autor o autores del delito tributario sólo procederá el beneficio de reducción de pena.

La diferencia tiene como base principal, la posición de ventaja económica que tiene el autor frente al partícipe, quien sólo es un colaborador del autor en la consumación del delito tributario.

Tanto la exclusión como la reducción de pena serán establecidas por el Órgano Jurisdiccional en la sentencia, debiendo necesariamente contar con la opinión favorable del Ministerio Público.

III.- CREACIÓN Y LIMITACIÓN DEL BENEFICIO COMPLEMENTARIO

El proyecto establece solo para el partícipe del delito tributario, la posibilidad de acogerse al beneficio complementario, constituido por una asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal. El fundamento radica en que el partícipe luego de confesar y esclarecer el delito en que participó perderá su trabajo, hecho que ocasiona la imposibilidad de cubrir sus necesidades económicas. Además, se debe tener en cuenta que no es el beneficiario directo del delito y que se trataba de una persona dependiente de las órdenes del autor.

Asimismo, la responsabilidad de los partícipes es accesoria en relación a la responsabilidad principal de los autores.

El proyecto señala que este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si las situación del solicitante así lo requiere. Esta anticipación se justifica por cuanto luego de la declaración del partícipe, se generará para éste una situación económica endeble que debe ser inicialmente cubierta por el Estado como beneficiario de las declaraciones.

Es de señalar que la aplicación del beneficio complementario, tiene como antecedente normativo las Leyes N.os. 25103, 25499 y el Decreto Supremo N.º 015-93-JUS, referidas a reducción, exención o remisión de la pena en la comisión de delitos de Terrorismo. En este sentido, si bien el contexto penal es diferente, no es menos cierto, que ambos causan un grave daño a la Sociedad en su conjunto.

IV.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA RECEPCIONAR Y TRAMITAR LA DECLARACIÓN

El Proyecto establece que el Órgano Administrador del Tributo, el Fiscal Provincial o Superior y el Órgano Jurisdiccional, serán las autoridades encargadas de recibir la declaración que contempla el presente Decreto Legislativo.

En los casos que el Fiscal o el Órgano Jurisdiccional se encuentren conociendo la investigación o juzgamiento del delito tributario, el solicitante deberá acudir a estos.

El fundamento es que el Órgano que se encuentra investigando debe tener prioridad respecto a la información que le pueda proporcionar el solicitante, y que de alguna manera contribuya a lograr los objetivos de esta.

En los casos que ninguna autoridad fiscal ni judicial se encuentre investigando o juzgando el presunto delito tributario, el solicitante deberá acudir al Órgano Administrador del Tributo. Ello implica que se pondrá en conocimiento de dicha autoridad, aquella información que no se encuentra sujeta a investigación o juzgamiento, a fin que esta realice la investigación.

V.- LA DECLARACIÓN

El proyecto establece que el solicitante al presentarse ante cualquiera de las autoridades respectivas a efectos de realizar la declaración, lo hará necesariamente en presencia del representante del Ministerio Público. De esta manera se quiere dotar al solicitante de la seguridad y formalidad legal que el caso amerita.

A efectos de hacer expeditiva la declaración del solicitante se señala que podrá realizarse sin la presencia de abogado defensor, ello no impide la atribución del solicitante de contar con la presencia de su abogado defensor.

VI.- OBTENCIÓN DEL BENEFICIO

Tanto el beneficio de exclusión como de reducción de pena serán otorgados por el Órgano Jurisdiccional siempre y cuando la declaración del autor o partícipe origine la obtención de un resultado concreto, como es evitar o esclarecer la forma en que se realizó el delito tributario o ubicar y capturar a los autores o partícipes de dicho delito.

En lo referente al autor, la solicitud de reducción se sujeta a un requisito mayor, que es, el pago de la deuda tributaria. Este requisito se justifica en virtud que el autor es la persona que se beneficia directamente con la realización del delito tributario, y la única forma de dismiúirsele la pena es con la reparación del perjuicio económico que causó al Estado y a la sociedad en general.

VII.- REVOCACIÓN DEL BENEFICIO

El Proyecto establece la posibilidad que el Órgano Jurisdiccional revoque el beneficio de exclusión o reducción de pena en función del actuar posterior del autor o partícipe, esto es, cuando cometan delito tributario dentro de los diez años de obtenido el beneficio. De esta manera se busca mantener en el autor o partícipe del delito tributario una conducta de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

VIII.- DENUNCIAS Y RECOMPENSAS

El antecedente del Sistema de Denuncias y Recompensas, que se propone, se encuentra en el artículo 39 de la Ley N.º 26461, Ley de los Delitos Aduaneros, que establece que las personas que pongan en conocimiento de las autoridades competentes la comisión de los delitos de Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana recibirán, en calidad de recompensa los premios a que se refiere el mencionado dispositivo.

Por su parte el artículo 192 del Código Tributario establece la posibilidad de denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de delitos tributarios. Ello con la finalidad de facilitar las labores de la Administración Tributaria y de generar riesgo en los contribuyentes.

Finalmente, el segundo párrafo del artículo 60 establece que cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

IX.- OBJETIVOS

Se propone un sistema en el que la SUNAT promueva la participación de aquellas personas que conozcan hechos que constituyan infracciones tributarias, otorgando una recompensa por dicha participación.

Se busca incrementar el riesgo en los contribuyentes, al ser posibles de ser denunciados por las personas de su entorno. Dicha situación creará un escenario tal, que el contribuyente evitará incurrir en infracciones que tengan por finalidad evadir el pago de las deudas tributarias, así como recurrir a terceras personas para la realización de tales conductas.

X.- PROCEDIMIENTO

De acuerdo a la norma planteada, cualquier persona que cumpla con denunciar la comisión de las infracciones contenidas en el artículo 178 del Código Tributario y posteriormente colabore con la Administración durante la investigación se hará acreedora a una recompensa establecida en función del monto efectivamente recaudado como consecuencia de la denuncia efectuada.

La SUNAT establecerá mediante Resolución de Superintendencia:

- a) el procedimiento para admitir, evaluar, y de ser el caso, rechazar la denuncia,
- b) regular la colaboración del denunciante; y,
- c) la recompensa a otorgarse, en función a la calidad de la información que acompañe a la denuncia, y la colaboración

Ello con la finalidad otorgar a la Administración la posibilidad de establecer los mecanismos necesarios para la selección y clasificación de la información que le sea proporcionada, así como facilitar ajustes posteriores de acuerdo a la coyuntura y a los objetivos de la administración.

XI.- PROCEDENCIA Y LÍMITE DE LAS RECOMPENSAS

Se establece que el monto a otorgar por concepto de recompensa se determinará en función de importe efectivamente recaudado por la Administración a consecuencia de esta. Se ha adoptado esta posición ante la necesidad de asegurar la productividad y optimizar la asignación de los recursos destinados al pago de las recompensas.

XII.- PERSONAS EXCEPTUADAS DE PERCIBIR RECOMPENSA

En el artículo 16 se exceptúan de percibir recompensas a determinadas personas que conocen de la comisión de infracciones tributarias, por encontrarse en el cumplimiento de sus funciones o por tener relación de parentesco con ellos.

XIII.- RESERVA DE LA IDENTIDAD

El proyecto establece que la SUNAT adoptará las medidas necesarias para mantener en reserva la identidad del denunciante, con la finalidad fomentar la presentación de denuncias y evitar represalias por parte de los denunciados.

Ver Anexo publicado en el diario oficial *El Peruano* de la fecha.

Ley Penal Tributaria

(*) De conformidad con el Acápite ii del Literal b) del Artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264, publicado el 11 de diciembre del 2016, se dispone que no podrán acogerse al Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria, aprobada por el presente Decreto, respecto de las rentas no declaradas relacionadas con el delito cometido; disposición que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

NOTA: Esta Exposición de Motivos no ha sido publicada en el diario oficial “*El Peruano*”, a solicitud del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, ha sido enviada por el Archivo General de la Nación, mediante Oficio N.º 063-2018-AGN/DNAH, de fecha 03 de abril del 2018.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República por Ley N.º 26557, ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros;

Con cargo de dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente

LEY PENAL TRIBUTARIA

TÍTULO I: DELITO TRIBUTARIO

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 1.- *El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años. (*)*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

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

Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

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

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

Artículo 3.- *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 doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco (5) 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 dos ni mayor de cinco años.*

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo. ()*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 3.- *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.

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo.» ()*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 3.- *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.

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo.» ()*

(*) Artículo derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 05 julio 2012.

Artículo 4.- *La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, cuando:*

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización. ()*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

«Artículo 4.- La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.» ()*

(*) Literal modificado por el Artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 05 julio 2012, cuyo texto es el siguiente:

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

Artículo 5.- *Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:*

a) Incumpla totalmente dicha obligación.

b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación. ()*

(*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

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

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

«**Artículo 5-A.-** Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.» (*)

(*) Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 5 de julio del 2012.

«**Artículo 5-B.-** Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

- a) Como valor de los bienes, a aquél consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.» (*)

(*) Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 5 de julio del 2012.

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

(*) Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 5 de julio del 2012.

“Artículo 5-D.- La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas

en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.

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

Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.

3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.” (*)

(*) Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 5 de julio del 2012.

Artículo 6.- En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria. (*)

(*) Artículo modificado por el Artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 5 de julio del 2012, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 6.- En los delitos tributarios previstos en el presente Decreto Legislativo la pena deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.”

TÍTULO II: ACCIÓN PENAL

Artículo 7.-

E Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Organismo Administrador del Tributo. (*)

(*) Artículo modificado por el Numeral 5 de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004, modificación que tendrá efecto a la vigencia del citado Decreto Legislativo, de conformidad con los** Numerales 1 y 2 de la Primera Disposición Complementaria - Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004, que dispone que el Nuevo Código Proceso Penal entrará en vigencia progresivamente en los diferentes Distritos Judiciales según un Calendario Oficial, aprobado por Decreto Supremo, dictado de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Legislativo que establecerá las normas complementarias y de implementación del Código Procesal Penal, precisándose además que, el día 1 de febrero de 2006 se pondrá en vigencia este Código en el Distrito Judicial designado por la Comisión Especial de Implementación que al efecto creará el Decreto Legislativo correspondiente. El Distrito Judicial de Lima será el Distrito Judicial que culminará la aplicación progresiva del citado Código. El texto de la modificación es el siguiente:**

“Artículo 7, Decreto Legislativo N.º 813. Requisito de procedibilidad

1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.

2. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”. (*)

(*) De conformidad con el Numeral 4 de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004 y modificado por el** Artículo 1 de la Ley N.º 28671, **publicada el 31 enero 2006, se dispone las disposiciones modificatorias contenidas en los numerales 5, 6 y 7 de la Segunda Disposición Modificatoria, entrarán en vigencia el 1 de julio de 2006.”**

Concordancia:

R. N.º 040-2001-SUNAT

Artículo 8.- El Organo Administrador del Tributo para los efectos señalados en el Artículo 7 del presente Decreto Legislativo, realizará la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El Organo Administrador del Tributo, en la etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional. (*)

(*) Artículo modificado por el Numeral 6 de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004, modificación que tendrá efecto a la vigencia del citado Decreto Legislativo, de conformidad con los** Numerales 1 y 2 de la Primera Disposición Complementaria - Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004, que dispone que el Nuevo Código Proceso Penal entrará en vigencia progresivamente en los diferentes**

Distritos Judiciales según un Calendario Oficial, aprobado por Decreto Supremo, dictado de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Legislativo que establecerá las normas complementarias y de implementación del Código Procesal Penal, precisándose además que, el día 1 de febrero de 2006 se pondrá en vigencia este Código en el Distrito Judicial designado por la Comisión Especial de Implementación que al efecto creará el Decreto Legislativo correspondiente. El Distrito Judicial de Lima será el Distrito Judicial que culminará la aplicación progresiva del citado Código. El texto de la modificación es el siguiente:

“Artículo 8, Decreto Legislativo N.º 813. Investigación y promoción de la acción penal.-

1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.
2. El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar”. (*)

(*) De conformidad con el Numeral 4 de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 957, **publicado el 29-07-2004 y modificado por el Artículo 1 de la Ley N.º 28671**, publicada el 31 enero 2006, se dispone las disposiciones modificatorias contenidas en los numerales 5, 6 y 7 de la Segunda Disposición Modificatoria, entrarán en vigencia el 1 de julio de 2006.”

Artículo 9.- La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Organo Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo.

TÍTULO III: CAUCIÓN

Artículo 10.- En los casos de delito de defraudación tributaria, el Juez al dictar mandato de comparecencia o la Sala Penal al resolver sobre la procedencia de este mandato, deberá imponer al autor la prestación de una caución de acuerdo a lo siguiente:

- a) En los delitos previstos en los Artículos 1, 3 y 5 del presente Decreto Legislativo, se aplicarán las normas generales que rigen a la caución.
- b) En los delitos previstos en el Artículo 2 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al treinta por ciento (30%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multas, de acuerdo a la estimación que de aquélla realice el Órgano Administrador del Tributo.
- c) En el delito previsto en el inciso a) del Artículo 4 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo a la estimación que de éste realice el órgano Administrador del Tributo.
- d) En el delito previsto en el inciso b) del Artículo 4 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas, de acuerdo a la estimación que de aquélla realice el Órgano Administrador del Tributo.

Artículo 11.- En los casos de delito de defraudación tributaria, el Juez o la Sala Penal, al conceder la libertad provisional, deberá imponer al autor una caución de acuerdo a las reglas establecidas en el Artículo 10 del presente Decreto Legislativo.

Artículo 12.- En los casos de mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo por concepto de caución a que se refiere el Artículo 10 del presente Decreto Legislativo, será el que estime el Órgano Administrador del Tributo a la fecha de interposición de la denuncia o a la fecha de solicitud de la libertad provisional respectivamente.

Los recursos administrativos interpuestos por el contribuyente contra la determinación de la deuda tributaria, estimada por el Órgano Administrador del Tributo, no impedirán la aplicación de lo dispuesto en el presente Decreto Legislativo.

Artículo 13.- En los casos que se haya cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada, el Juez o la Sala Penal, según corresponda, determinará el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión.

Artículo 14.- En el caso que se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, y a fin de cumplir lo dispuesto en el Artículo 10 del presente Decreto Legislativo, la caución deberá fijarse en base al total de la deuda tributaria que corresponda.

Artículo 15.- En el caso que sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el Juez o la Sala Penal impondrá al partícipe, un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponde al autor.

Artículo 16.- En los casos que sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada según corresponda. Igual tratamiento recibirán los partícipes.

TÍTULO IV: CONSECUENCIAS ACCESORIAS

Artículo 17.- Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades.

El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.

b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.

c) Disolución de la persona jurídica.

“d) Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años.” (*)

(*) Inciso incorporado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, publicado el 05 julio 2012.

DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

PRIMERA.- Lo dispuesto en los Títulos II y IV del presente Decreto Legislativo será de aplicación al delito de elaboración y Comercio Clandestino de productos previsto en los Artículos 271 y 272 del Código Penal, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 635 y normas modificatorias.

SEGUNDA.- La Autoridad Policial y el Ministerio Público, dentro de los noventa (90) días de vigencia del presente Decreto Legislativo, remitirán al Organo Administrador del Tributo las denuncias por delito tributario que se encuentren en trámite, así como sus antecedentes, a fin de dar cumplimiento a los Artículos 7 y 8 de presente Decreto Legislativo.

TERCERA.- Las denuncias por delito tributario que se presenten ante la Autoridad Policial o el Ministerio Público serán remitidas al Organo Administrador del Tributo a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo.

CUARTA.- De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 189 del Código Tributario, y a efecto que la Justicia Penal Ordinaria realice el juzgamiento por delito tributario, el Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de Justicia de la República la creación, en el Distrito Judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

QUINTA.- Lo dispuesto en el Título II del presente Decreto Legislativo no será de aplicación a los procesos penales por delito tributario, que se encuentren en trámite.

SEXTA.- La Policía Nacional sólo podrá prestar el apoyo a que se refiere el Artículo 8 del presente Decreto Legislativo, a solicitud expresa del Organo Administrador del Tributo.

SÉTIMA.- Deróganse los Artículos 268 y 269 del Código Penal aprobado por el Decreto Legislativo N.º 635 y normas modificatorias, así como todas aquellas disposiciones legales que se opongan al presente Decreto Legislativo.

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla, dando cuenta al Congreso de la República.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los diecinueve días del mes de abril de mil novecientos noventa y seis.

EXPOSICION DE MOTIVOS

1.- NECESIDAD DE UNA NORMA ESPECIAL

El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen - Derecho Tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva.

Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, impoibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

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

2.- DE LA TÉCNICA LEGISLATIVA ATENDIENDO A LA DOGMÁTICA PENAL

Los Artículos 268 y 269 del Código Penal regulan el delito de defraudación tributaria; sin embargo, no contienen atenuantes ni agravantes del citado ilícito. Por su parte el Artículo 269 contiene modalidades repetitivas del tipo base o que, de acuerdo a una interpretación lógica, podría contraponerse al tipo base.

Las modificaciones de dichos artículos otorgarían un tratamiento integral y ordenado al delito de defraudación tributaria.

2.1.- CON RESPECTO AL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO PENAL (TIPO BASE):

El Artículo 1 del proyecto de Decreto Legislativo contiene el tipo base del delito de defraudación tributaria, conservando completamente la conducta descrita en el Artículo 268 del Código Penal, por considerarla acertada.

2.2.- CON RESPECTO AL ARTÍCULO 269 DEL CÓDIGO PENAL (MODALIDADES):

Es conveniente señalar que las modalidades son establecidas por el legislador, teniendo en cuenta las mismas no pueden ser derivadas directamente de la interpretación del tipo base o genérico, por lo cual es necesario precisar las conductas que deben ser consideradas como delito, pese a que no fluyan directamente del tipo principal. Esto no significa que las modalidades puedan ser totalmente distintas al tipo base, por cuanto deben mantener los elementos principales y constitutivos del tipo base.

Con relación a las modalidades contenidas en el precitado Artículo 269, se proponen los siguientes cambios:

2.2.1. MODALIDADES QUE SE MANTIENEN COMO TALES:

El Artículo 2 del proyecto de Decreto Legislativo sólo mantiene, aunque con ligeras modificaciones, dos de las nueve modalidades contenidas en el Artículo 269 del Código Penal.

Las modalidades que se mantienen parcialmente son las que estaban contenidas en los numerales 2 y 6 del Artículo 269 del Código Penal.

La modalidad contenida en el numeral 2 se mantiene en virtud que la conducta mencionada no se deriva fácilmente del tipo base, siendo necesaria su legislación de manera expresa. Mientras el tipo base señala que la defraudación se comete mediante engaño, lo que sugiere un accionar del sujeto activo perceptible por los sentidos; la modalidad otorga la calidad de engaño a una omisión del sujeto cuando exista obligación de declarar determinados bienes, situación que no se desprende directamente del tipo base. En esta modalidad, el presente proyecto elimina el ocultamiento de frutos o productos por considerar que los mismos se encuentran contenidos dentro del término «ingresos», que señala la citada modalidad.

La modalidad contenida en el numeral 6 se mantiene porque al igual que la mencionada anteriormente no se

eriva fácilmente del tipo base. Mientras el tipo base señala como elemento constitutivo el engaño, la modalidad describe un abuso de confianza que es necesario equiparar con el engaño mencionado, pero que esta equivalencia debe estar señalada necesariamente en la ley. El Proyecto en esta modalidad elimina el plazo de 3 meses que otorgaba el numeral 6, dado que, atendiendo a la unidad del derecho penal nos encontramos ante un delito especial de apropiación ilícita de tributos, y en estos casos, sólo es necesario comprobar el ánimo del sujeto activo de apropiarse del bien mediante alguna conducta, una vez vencido el plazo que tenga para la devolución o entrega, sin que sea necesario otorgar un plazo adicional. Esta modificación se hace en virtud de mantener la coherencia con el delito de apropiación ilícita prevista en el Código Penal, por ser la mencionada modalidad un tipo especial del mismo.

2.2.2. MODALIDADES DEROGADAS:

El Proyecto elimina la modalidad contenida en el numeral 1 del Artículo 269 antes mencionado, por ser repetitiva del tipo base, en lo referente a la conducta descrita, y por contener un requisito que distorsiona lo señalado en el tipo base; es decir, que dicha modalidad podría estimarse consumada de acuerdo a su propia redacción cuando se anule o reduzca la materia imponible, sin necesidad de verificar el impago del tributo.

Esta modalidad contradice el tipo base, por cuanto éste requiere, para su consumación, que se deje de pagar en todo o en parte los tributos establecidos por ley.

También se elimina la modalidad contenida en el numeral 7, dado que no contiene el elemento fraudulento que exige el tipo base, y que no puede ser reemplazado, como

aparentemente quiere hacer la citada modalidad, con el término «intencional», el mismo que es aplicable a todos los delitos que no contengan dentro de su descripción típica la palabra «culpa», tal como lo dispone el Artículo 12 del Código Penal.

Asimismo, se elimina la modalidad contenida en el numeral 4 dado que, de acuerdo a las normas generales del Código Penal, se trataría de una disposición contenida dentro de los Artículos 23 al 27 del Código Penal.

2.2.3 MODALIDADES INCORPORADAS A UN TIPO AUTÓNOMO

Las modalidades descritas en los numerales 3 y 5 dejan de ser tales y son incorporadas, con algunas modificaciones, en un tipo autónomo (Artículo 5 del Proyecto), no dependiente del tipo base, por cuanto éste requiere que exista un tributo impago para su configuración, mientras que en aquél basta con la existencia de graves irregularidades de carácter contable ligadas a la tributación, las mismas que pueden no originar un tributo impago, pero sí una lesión al proceso de ingresos y egresos que es el bien jurídico protegido. Por ello, estas modalidades deben ser consideradas en un tipo autónomo, que constituiría en algunos casos un tipo subsidiario del tipo base, dado que cuando existan las maniobras fraudulentas descritas en el Artículo 5 del Proyecto y no exista tributo impago se aplicará el citado artículo, mientras que si existen las citadas maniobras fraudulentas y además se presenta el tributo impago se aplicará el tipo base o sus modalidades, contenidos en el Artículo 1 y 2 del Proyecto.

La modalidad descrita en el numeral 8 también deja de ser tal y es incorporada con algunas modificaciones en un tipo autónomo de defraudación tributaria, el mismo que contiene una mayor pena

(inicio a del Artículo 4 del Proyecto). La explicación radica en que el tipo base de la defraudación tributaria se encuentra en el dejar de pagar los tributos, mientras que en los casos descritos en la citada modalidad se consuma el delito con la obtención indebida de beneficios fiscales, lo cual en la mayoría de los casos origina que se dejen de pagar los tributos. En consecuencia, este delito se configuraría sólo con la indebida obtención del beneficio fiscal, sin necesidad de probar que existe un tributo dejado de pagar por el sujeto activo.

De igual manera, la modalidad descrita en el numeral 9 deja de ser tal y es incorporada con algunas modificaciones en un tipo autónomo de defraudación tributaria, que contiene una mayor pena (inciso b del Artículo 4 del Proyecto). La explicación radica en que el tipo base requiere maniobras fraudulentas que finalicen en un dejar de pagar los tributos, lo cual origina que el delito se ubique fundamentalmente en la etapa de liquidación del tributo. El tipo base supone que el delito se configurará cuando el sujeto activo de alguna forma fraudulenta disminuya o anule el monto a pagar por concepto de tributos, mientras que este tipo no requiere que el sujeto realice ninguna maniobra fraudulenta para disminuir o anular el monto a pagar por concepto de tributos, sino que una vez establecido el monto correcto que se debe pagar por tributos, el acreedor tributario se encuentre imposibilitado de cobrar dichos tributos, por el estado de insolvencia del deudor tributario obtenido por medios fraudulentos.

El Proyecto del presente Decreto Legislativo incorpora un cambio en esta modalidad por cuanto el mencionado numeral dispone que el estado de insolvencia sea provocado o simulado una vez iniciado el proceso administrativo o judicial, mientras el Proyecto propone que esta provocación o simulación se realicen una vez iniciado el proceso de verificación y/o fiscalización. El cambio se fundamenta en que dentro del proceso de verificación y/o fiscalización se descubren las irregularidades tributarias, siendo esto conocido por el deudor tributario en esa etapa, motivo por el cual desde ese momento se deben prohibir las maniobras fraudulentas tendientes a que el deudor tributario se coloque en una situación de insolvencia y no como lo señala el numeral 9 desde el momento en que se inicia el proceso administrativo o judicial, que necesariamente son posteriores al conocimiento que tiene el deudor tributario de la detección de sus infracciones por la Administración Tributaria.

3.- NUEVOS TIPOS PENALES

Los nuevos tipos penales se han creado en virtud de algunas modalidades ya existentes en el Artículo 269 del Código Penal a fin de otorgarle una mayor claridad al delito de defraudación tributaria, o en otros casos debido a la necesidad de crear una figura atenuada del tipo base.

Las modalidades contenidas en los numerales 3 y 5, además de otras conductas han pasado a formar parte del Artículo 5 del proyecto, que contiene el delito contable. Asimismo, las modalidades contenidas en los numerales 8 y 9 han pasado a formar parte del Artículo 4 del Proyecto, el cual contiene conductas con presupuestos distintos al señalado en el tipo base y que revisten mayor gravedad.

3.1 TIPO AUTÓNOMO (DELITO CONTABLE)

El Artículo 5 del Proyecto crea el delito contable relacionado estrechamente a la tributación. La razón de este artículo responde a la

constatación de la lesión que se origina al bien jurídico (proceso de ingresos y egresos) en virtud del incumplimiento de normas contables básicas. Este tipo penal es una constatación de la extensión del bien jurídico, por cuanto el proceso de ingresos y egresos es un bien jurídico dinámico que está presente desde el momento en que se realizan hechos gravados y por ende no es necesario esperar a que exista un perjuicio económico para sostener que existe el delito de defraudación tributaria, sino basta con cualquier alteración seria que se produzca sobre este bien jurídico.

3.2 TIPO AUTÓNOMO (FIGURAS AGRAVADAS):

Han sido extraídas de las modalidades existentes en los numerales 8 y 9 del Artículo 269, las mismas que fueran explicadas en los 2.2.3. Sin embargo, es conveniente mencionar que su separación del tipo base y del tipo que señala las modalidades se debe, en el caso del numeral 8 (inciso a del Artículo 4 del proyecto) a que contiene una figura distinta a la de “dejar de pagar los tributos” (tipo base y modalidades), y supone la indebida obtención de beneficios fiscales que, en algunos casos, no implica un impago de los tributos. En cuanto al numeral 9 (inciso b del Artículo 4 del Proyecto), su autonomía deriva del hecho que el tipo base y el que señala las modalidades se dirigen a establecer el delito de defraudación tributaria en su fase de liquidación y/o determinación, mientras que este numeral contempla el fraude tributario en la etapa de recaudación.

3.3 TIPO ATENUADO:

El Artículo 3 del proyecto ha creado, en virtud de la intensidad de daño al bien jurídico, un delito de defraudación tributaria con los mismos elementos del tipo base pero atenuado en lo

que corresponde a la pena. La atenuación responde a la naturaleza del bien jurídico, por cuanto al ser éste de carácter económico es imprescindible señalar diferencias en las consecuencias jurídico penales (pena) en virtud de la magnitud del daño causado por el comportamiento del sujeto activo.

4.- PENALIDAD

El Proyecto, al proponer en su parte sustantiva 5 artículos independientes requiere establecer las penas de acuerdo a la intensidad del daño al bien jurídico que ofrezcan los diversos artículos.

El Artículo 1 del proyecto contiene el tipo base, el Artículo 2 las modalidades del tipo base, el Artículo 3 el tipo atenuado, el Artículo 4 un tipo autónomo agravado y el Artículo 5 un tipo autónomo referido a las obligaciones contables. En función de esta sistemática se proponen las siguientes penas:

- Artículo 1: de 5 a 8 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 2: de 5 a 8 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 3: de 2 a 5 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 4: de 8 a 12 años de pena privativa de libertad
- Artículo 5: de 2 a 5 años de pena privativa de libertad.

En cuanto a la magnitud de la pena, el Proyecto propone homologar las penas del delito tributario de defraudación tributaria con las penas establecidas para los delitos tributarios de contrabando y defraudación de rentas de aduanas establecidos en la Ley N.º 26461. Esta homologación supone el aumento de penas para el delito de defraudación tributaria en su tipo base (Artículo 1 del Proyecto) atendiendo a que la magnitud del injusto o del daño al bien jurídico en todos los delitos tributarios es igual, este sentido, resulta

necesario homologar las penas en los delitos de defraudación tributaria, con las antes señaladas, lo cual implica un incremento en la penalidad tanto en sus tipos bases como en los agravados por lo cual la consecuencia jurídica de la comisión de los citados delitos debe ser la misma.

Las modalidades mantienen las penas señaladas para el delito base dado que, sólo constituyen aclaraciones y/o especificaciones del mismo.

Asimismo, a fin de mejorar la técnica legislativa se propone la creación de un tipo atenuado y de un tipo autónomo referido al delito contable, los mismos que, atendiendo a la magnitud del daño al bien jurídico, serían sancionados con una pena menor al tipo base.

En cuanto al tipo autónomo agravado la pena se incrementa en relación al tipo base, conservando los parámetros establecidos para los delitos tributarios de contrabando y defraudación de rentas de aduanas.

De otro lado, el Proyecto elimina la pena de multa, por cuanto de mantenerse se estaría sancionando doblemente con pena pecuniaria por el mismo hecho. Esta duplicidad se daría dado que, el Código Tributario sanciona con multa a las conductas que pueden configurar delitos en base a que constituyen infracciones tributarias. Esta modificación afirma el principio jurídico que sólo se puede sancionar una vez por un mismo hecho.

Se acompaña a la presente, un cuadro comparativo de las penalidades que contiene el Código Penal, respecto a delitos patrimoniales, donde pese a cautelar bienes jurídicos individuales, y no macrosociales las penas son mayores.

5.- ACCIÓN PENAL

El proyecto establece que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada, considerando que la parte agraviada es el órgano administrador del tributo, que administre el tributo materia del delito.

De esta manera se sustituye el carácter público del ejercicio de la acción penal en los delitos de Defraudación Tributaria, por una forma mixta, en la que una vez presentada la denuncia por el Órgano Administrador del Tributo ante el Ministerio Público, la acción penal no puede ser detenida por la Administración Tributaria.

Además, de esta forma se asegura que la denuncia elaborada por el Órgano Administrador del Tributo contenga toda la información necesaria que permita al Ministerio Público evaluar la procedencia de la denuncia, o en su caso, permita al citado organismo iniciar una investigación fiscal con mayores elementos probatorios.

Asimismo, debe tenerse presente lo siguiente:

5.1. El Ministerio Público, en la actualidad, se encuentra limitado en relación a la investigación del delito de Defraudación Tributaria, debido en primer lugar a que no cuentan con los elementos técnicos suficientes para determinar adecuadamente el delito materia de investigación, sumándose a ello la falta de especialización que se requiere. En segundo lugar, se ven limitados en su investigación porque el Órgano Administrador del Tributo se encuentra en imposibilidad legal de informar sobre aspectos tributarios relacionados con el sujeto denunciado. Esta información resulta imprescindible para el Ministerio Público a fin de evaluar correctamente los hechos denunciados.

Este impedimento, se encuentra constituido por la Reserva Tributaria contemplada en el Artículo 85 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 773, modificados por la Ley N.º 26414 y Decreto Legislativo N.º 792.

5.2. El Código Tributario, en el Artículo 189 establece a la Administración Tributaria la facultad de formular denuncias cuando tenga conocimiento de hechos que pudieran configurar delito tributario. En este sentido, dicha facultad debe guardar coherencia con la potestad que sólo la Administración Tributaria pueda denunciar por delito de defraudación tributaria, dado que, en la actualidad carece de sentido la facultad de denunciar de la Administración Tributaria si toda persona puede denunciar directamente dicho delito.

5.3. De otro lado, el Ministerio Público ante las denuncias por delito de defraudación tributaria presentadas por particulares, remite las mismas a la Administración Tributaria a fin que investiguen al denunciado. Este mandato resulta no adecuado al orden jurídico por cuanto la Administración Tributaria dentro de sus funciones no contiene la de investigar delitos y además la fiscalización administrativa que realiza la misma es facultativa en virtud de sus objetivos y fines. Asimismo, es imposible que la Administración Tributaria pueda fiscalizar a todas las personas denunciadas ante el Ministerio Público, debiendo hacer un uso racional de dicha facultad.

6.- DE LA CAUCIÓN

La legislación procesal vigente indica que la determinación del monto de la caución debe establecerse en base a la naturaleza del delito, la condición económica, personalidad, antecedentes del imputado, el modo de cometer el delito y la gravedad del daño. Sin embargo, actualmente, no existe una adecuada precisión en los delitos de defraudación tributaria, lo cual origina que se impongan montos que difieren significativamente del beneficio económico obtenido ilícitamente por el sujeto activo del mencionado delito.

El presente proyecto sustenta la aplicación del monto de la caución, en la gravedad del perjuicio económico que se ocasiona a la sociedad por el delito de defraudación tributaria y señala que, el monto de la caución debe estar directamente relacionado con el beneficio obtenido indebidamente por el sujeto activo del delito.

El proyecto no contiene un monto de caución excesivo, dado que, en primer término no se considera el monto total de la deuda tributaria sino tan sólo un porcentaje de la misma, y en segundo término, se excluye de la deuda tributaria el monto correspondiente a la sanción multa.

7.- DE LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS

En la ejecución de los delitos de Defraudación Tributaria se utiliza generalmente la organización de personas jurídicas, quienes se benefician ilícitamente. En este sentido, es necesario que la ciudadanía constate, que las sentencias emitidas por el Órgano Jurisdiccional, contengan medidas administrativas contra las personas jurídicas que se benefician con la comisión del delito.

Referencias

1. Álvarez Ramos, Guillermina, Ballesteros Grijalva, Mónica y Fimbres Amparano, Aída Amparo. Planeación Fiscal versus Evasión Fiscal. Trabajo publicado en la revista "El buzón de Pacioli" Número especial 74, octubre de 2011. Recuperado de .
37. Esta información puede apreciarse de la consulta de la nota 11 del Informe N.º 27-2016-SUNAT/5A100, de agosto del 2016. Recuperado de . (consultado el 16-04-2020).

100. El Decreto Supremo N.º 115-2002-PCM aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Si se desea consultar el texto completo se puede ingresar a la siguiente dirección: (consultado el 22-02-18).

101. De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, uno de los significados del término “seudónimo” es dicho de un autor que oculta con un nombre falso el suyo verdadero. Recuperado de (consultado el 22-02-18).

104. Ello implica que la información proporcionada realmente sea útil para la investigación de la comisión de los hechos denunciados.

106. El detalle se encuentra consignado en el punto 1.9 del presente capítulo.

107. La Primera Disposición Final del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS tiene la

siguienteredacción: “Para efectos del cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 4 y 14 del Decreto Legislativo N.º 815, el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección General de Tesoro Público abrirá una subcuenta bancaria en la Cuenta Principal del Tesoro Público en el Banco de la Nación, a nombre de la Sunat, con cargo a la cual dicho organismo girará los cheques a favor de las personas que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9, resulten acreedoras del beneficio complementario o, de ser el caso, de la recompensa. Los mencionados pagos serán incluidos en la programación de caja, para lo cual la SUNAT proporcionará la información correspondiente al Comité de Caja”.

108. Gavilán Nuñez, F. Mónica Mingot Ascencao y Patricio Silva Riesgo, El delito Fiscal en América Latina, ob. cit., p. 124.

109. Portal El diario.es. Publicación del día 6 de agosto del 2013. Recuperado de (Consultado el 21-02-18).

110. Quintero, María Eloísa, Complemento a la realización del tipo y a la culpabilidad. Actos preparatorios, tentativa y desistimiento, capítulo 11, México: INACIPE-Instituto Nacional de Ciencias Penales, p. 4. Recuperado de .

114. Cabe indicar que la mencionada delegación al Poder Ejecutivo otorgó la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias.

115. Conforme lo indica el texto del literal a) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria.

119. Yacolca Estares, Daniel, Diferencias entre infracción y delito tributario. Material de capacitación preparado por el autor para la Academia Internacional de Derecho Tributario. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

122. Sería el desarrollo de la idea delictiva que está en la mente del propio autor.

128. Jiménez De Asúa, Luis, Tratado de derecho penal, t. VII, Buenos Aires: Losada SA, 1970, p. 225.

- 129.** Hurtado Pozo, José, Manual de derecho penal. Parte general I, 3.a ed., Lima: Grijley, 2005, p. 796.
- 135.** Reátegui Sánchez, James, Manual de derecho penal. Parte general, vol. II, Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 998.
- 137.** Muniesa, Ana, El iter criminis y los sujetos activos del delito. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 139.** Reátegui Sánchez, James, Las consideraciones en torno a los grados de desarrollo del delito, material utilizado en la capacitación del curso-taller “Teoría del delito y principio de imputación necesaria”, taller que se llevó a cabo en los distritos fiscales de Arequipa el 20 y 21 de enero del 2014, y en Moquegua, el 28 y 29 de enero del 2014. Evento organizado por la Escuela del Ministerio Público. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 141.** Machicado, Jorge, Iter criminis o fases de realización del delito. Apuntes jurídicos. Recuperado de: . (Consultado el 20 de julio del 2017).
- 146.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, Derecho penal: Parte general, Buenos Aires: EDIAR, 2000, p. 786.
- 148.** Enciclopedia Jurídica. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 150.** Nos referimos al cierre temporal o definitivo del establecimiento; la cancelación de licencias derechos y otras autorizaciones administrativas; la disolución de la persona jurídica; y la suspensión para contratar con el Estado por un plazo no mayor de cinco años.
- 151.** Machicado, Jorge, “La culpabilidad”, en Apuntes jurídicos. Recuperado de: . (Consultado el 11 de enero del 2018)
- 163.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, Lima: Editorial Cultural Cuzco, mayo del 2007, p. 45.
- 164.** Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7.a ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 382.
- 168.** El artificio es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones.
- 175.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 61.
- 178.** Conforme lo precisa Gonzales Bustamante, “[...] existen dos clases de alevosía, la primera, consiste en la sorpresa intencional de improviso o acechanza de la víctima, figura que coincide siempre con la premeditación, puesto que requiere actos preparatorios, y la segunda, en el empleo de otros medios que no le den lugar a defenderse ni a evitar el mal, pero esta forma del aleve siempre coincide con la calificativa de ventaja, y si no existió esta, debe expresarse que la alevosía tampoco se encuentra plenamente configurada”. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 183.** Cabanellas de Torres los define del siguiente modo: “Se trata del que presta su nombre o aparece como parte en algún acto, contrato, pretensión, negocio o litigio, que en verdad corresponde a otra persona”. Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario jurídico elemental, ob. cit., p. 309.
- 187.** Ávalos Pacheco, Milagros, “El contador público y su responsabilidad civil y/o penal”, en Quipucamayok. Revista de Investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, Año 2003, p. 98. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero del 18).
- 190.** Bramont-Arias, Luis Felipe, “El delito tributario: criminalización y tipificación”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT, N.º 32, junio de 1997, p. 64. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

- 193.** Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1113, 1114 y 1123”, en Revista Ita Ius Esto pp. 157 y 158. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 196.** Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel, “Apuntes sobre la vigencia y límites del llamado ‘delito contable’”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT, vol. N.º 32, junio de 1997, editada en junio de 1998, p. 45.
- 201.** Ávalos Pacheco, Milagros, “El Contador público y su responsabilidad civil y/o penal en el ejercicio de sus funciones en el Perú”, ob. cit., pp. 94-98.
- 203.** Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel, ob. cit., p. 46.
- 204.** Jescheck, Hans-Heinrich y Thomas Weigend, Tratado de derecho penal. Parte general, vol. II, traducción de la 5.ª edición alemana. Para el Perú: octubre del 2014, traducción de Miguel Olmedo Cardenete, Lima: Instituto Pacífico. 2014, pp. 992 y 993.
- 205.** García Navarro, Edward, “Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria”, ob. cit.
- 207.** Nagler, J., “Das Verhältnis des eigenständigen Verbrechens zur Verbrechenqualifikation”, ZakDR, 1940, p. 365, citado por Gómez Martín, Víctor, “La doctrina del ‘delictum sui generis’: ¿Queda algo en pie?”, en Revista Electrónica de Ciencia y Criminología, RECPC 07-06 (2005). Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 210.** Luna-Victoria León, César, “Criminalización de las infracciones tributarias. El delito tributario”, ob. cit.
- 213.** Se pueden revisar en su integridad ingresando al siguiente enlace web:
 . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 214.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, ob. cit., p. 45.
- 219.** Alva Matteucci, Mario, “¿Un contador puede tener responsabilidad penal?: análisis del delito contable en la legislación peruana”, en Actualidad Empresarial, N.º 380, 1.ª quincena de agosto del 2017, p. I-3.
- 223.** Martín Amez, Fernando, Diccionario de contabilidad y finanzas, Madrid: Editorial Cultural SA, 1999, p. 45.
- 227.** Arancibia Cueva, Miguel, “Tratamiento contable tributario de las notas de crédito, débito y abono”, en Actualidad Empresarial, N.º 100, 1.ª quincena de diciembre de 2005, p. I-1.
- 231.** Sotelo Castañeda, Eduardo y Luis Vargas León, “Poder de policía, guías de remisión e infracciones: algunas reflexiones a partir de nuestro derecho positivo”. En Revista Ius et Veritas, año X, N.º 201, Lima, 2000, p. 143. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 233.** Alva Matteucci, Mario, “¿Existe obligación de emitir guías de remisión en caso que no exista traslado físico de la mercadería? El caso de un almacén que es compartido por dos empresas”, en Actualidad Empresarial, N.º 215, 2.ª quincena de setiembre del 2010, p. I-3.
- 234.** Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 236.** Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 238.** Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018).
- 247.** Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1114. Recuperado de: . (Consultado el 05 de enero del 2018)
- 248.** Recuperado de: . (Consultado el 03 de enero del 2017)
- 249.** Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de:

. (Consultado el 05 de enero del 2018)

255. Cabanellas De Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, ob. cit., p. 105.

259. Pinedo Hidalgo, Patrick, “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114”, informe publicado en el portal de noticias Prometheo del Círculo Derecho Administrativo, con fecha 13 de enero del 2005. Recuperado de: . (Consultado el 4 de enero del 2018)

261. Noticia publicada en el portal de noticias . Recuperado de: (Consultado el 05 de enero del 2018)

262. Gonzales Calleja, Eduardo, “La razón de la fuerza. Orden público, subversión y violencia política en la España de la Restauración (1875-1917)”, en Biblioteca de historia, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1998, p. 235.

270. Oré Guardia, Arsenio y Giulliana Loza Ávalos, “Teoría del Caso. Instituto de Ciencia Procesal Penal”. Recuperado de: .

(Cosultado el 03 de octubre del 2017).

274. Gaceta Jurídica, La Constitución comentada, tomo II, 1.a ed., diciembre del 2005, p. 765.

276. Castillo Soberanes, Miguel Ángel, El monopolio del ejercicio de la acción penal en el Ministerio Público de México, México: Universidad Nacional Autónoma de México-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas 1992, p. 42 y 43.

282. Nakasaki Servigon, César Augusto, “¿Objetos, efectos y ganancias del delito como objeto de defraudación tributaria?”, en Revista Ius et Praxis, N.º 43, año 2012, p. 237.

285. Arancibia Cueva, Miguel y Miguel Arancibia Alcántara, Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria, ob. cit., p. 940.

286. Álvarez Dávila, Francisco, “La cuestión previa en el proceso penal respecto de delitos económicos. Especial enfoque en relación a las imputaciones por delitos ambientales y de propiedad industrial”, en Revista Ita Ius Esto, del 15 de noviembre del 2012, pp. 88 y 89. Recuperado de: . (Consultado el 6 de octubre del 2017)

293. Romero

Villanueva, Horacio, “La proporcionalidad de la caución real en el proceso penal”, Astrea. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

293. Romero Villanueva, Horacio, “La proporcionalidad de la caución real en el proceso penal”, Astrea. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

298. Aquí se debe entender al juez que señala la caución.

304. Lo antes indicado determinará que esas circunstancias deberán ser meritadas por el juez al momento de fijar la caución real.

307. Implica que el sujeto que fue procesado fue encontrado culpable de la comisión de un delito y por ende sancionado de acuerdo al Código Penal.

309. Nótese que el legislador, al usar el vocablo “deberá”, hace hincapié en la obligatoriedad de establecer una caución. No hace mención al término “podrá”, ya que de haberlo consignado, ello determinaría que se trata de una elección.

318. Se entiende actualizada hasta el momento, en el cual el deudor cancela la totalidad de la deuda.

- 323.** Este literal fue incorporado por el texto del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114.
- 325.** Baeza Palavecino, Angélica, “¿Cómo se fijan las fianzas en Chile?: los detalles de este beneficio del sistema judicial antiguo”, en diario La Tercera. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 327.** Wolters Kluwer, Guías Jurídicas. Fianza en el Proceso Penal, ob. cit.
- 328.** La orden de arresto simplemente especifica el delito o delitos imputados y ordena la detención de la persona acusada de dichos delitos. La orden de arresto no es el documento acusatorio. El documento acusatorio, en el que se acusa a la persona a quien se le imputa el delito, es la acusación formal, la denuncia o la información. (Copia de la cita textual que aparece en la página web: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 330.** Aleman, María Cristina, “¿En qué consiste el nuevo sistema penal en México?”, en Ambulante, dentro de la sección Conflictos Sociales, 5 de abril del 2017. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 331.** Cuellar, Martín, “PQS responde: Importancia de tener conciencia tributaria y aduanera”, publicado el 15-11-19. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020).
- 334.** Lo cual no significa que no sea posible, pero realmente sería más difícil.
- 343.** Luna-Victoria, Manuel, “La administración Tributaria en el Perú”, en Cuadernos Tributarios, N.º 11, julio de 1991, p. 123.
- 347.** Mehl, Lucien, ob. cit., p. 314.
- 352.** Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano”, en Revista Intangible Capital, volumen 3, número 16, Año 2007, p. 65. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020)
- 358.** Barra, Patricio, “Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”, versión del 02-05-06. Documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de EUROSOCAL, Buenos Aires, Argentina, mayo del 2006, p. 6. Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020).
- 360.** Este tipo de situaciones ya se aprecia en el cronograma de cumplimiento de obligaciones tributarias, en donde se aprecia que el último día del cronograma de vencimientos está orientado especialmente a los Buenos contribuyentes.
- 364.** Verdi, Marcio, “Eficacia y eficiencia”, publicado el 06-02-11 en el portal del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020).
- 366.** SUNAT, Información relacionada con los Centros de Servicios al Contribuyente. Recuperado de (Consultado el 04-05-2020).
- 367.** Puig, Alejandra, “La paradoja del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”, publicado el 13 de marzo del 2019 en el portal Expansión, dentro de la sección Tributario. Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020)
- 369.** Toro, Juan,
Servicio de Impuestos Internos de Chile-SII. “Selección de Contribuyentes a Fiscalizar: El Control Fiscal”. Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), llevada a cabo en la ciudad de París, Francia, del 6 al 10 de noviembre de 1995, p. 3. Recuperado de .
- 375.** Solo para efectos de información y no para aplicación en el presente informe, señalamos que en el texto del artículo 25 del Código Penal Peruano, se recoge la figura de la complicidad primaria y secundaria. En el caso de la complicidad primaria, se menciona lo siguiente: “El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor”. En el caso de la complicidad secundaria, se menciona lo siguiente: “A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena”.

376. Jhon von Neumann era húngaro de nacimiento y posteriormente se nacionalizó estadounidense.

383. Bravo Raspeño, Juan, "Teoría de juegos y tipos de juegos", en Zona Económica. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

390. "Una puja es aquello que estás

ispuesto a dar (cuánto dinero) por un producto (subasta). Para adquirir cualquier subasta hay que realizar una puja, es decir, tendrás que ofrecer una cantidad de dinero. Si tu puja resulta ser la más alta, ¡la subasta es tuya!". Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

399. El artificio es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones.

414. Alva Matteucci, Mario, "¿Puede una administración tributaria crear un Datawarehouse?: Las ventajas del uso de tecnologías de la información", en Revista Análisis Tributario, N.º 158, vol. XIV, marzo del 2001, pp.

421. Brú Forés, Raúl, ob. cit.

423. Ladrero, Iñaki, "Las 4V's del Big Data", publicado con fecha 02-06-18. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

424. Maroto, Chema, "Big Data y su impacto en el sector público", ob. cit.

427. Maroto, Chema, "Big Data

y su impacto en el sector público", ob. cit.

428. Se presentan casos donde existe "ruido de la información" cuando las fuentes desde donde se toman los datos, no son confiables o valederas. En este punto, estamos de acuerdo con lo indicado por Cuadrado y Calderón cuando indican que "los problemas de ruido surgen cuando se acepta como válida y confiable una fuente que no lo es. Luego datos falsos inducen a decisiones erróneas que pueden tener consecuencias negativas para alguien". Ver Cuadrado, Guillermo Alberto y Calderón, Juan Ernesto, "Ruido y Silencio en las nuevas tecnologías de la información", en Revista Philosophía, número 68, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza-Argentina, Año 2008, p. 14.

431. Maroto, Chema, "Big Data y su impacto en el sector público", ob. cit.

432. Diccionario de La Real Academia Española RAE. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

440. Zambrano, Juan, "El análisis predictivo y su aplicación a través de la inteligencia artificial", publicado en el portal Medium.com con fecha 26-04-18. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).

444 . Sobre el tema, Balagueró indica lo siguiente: "Si nos movemos en el contexto de Big Data, entendemos por dataset aquellos conjuntos de datos tan grandes que las aplicaciones de procesamiento de datos tradicionales no los pueden procesar debido a la gran cantidad de datos contenidos en la tabla o matriz". Balagueró, Thaís, "¿Qué son los datasets y los dataframes en el Big Data?", publicado el 13-11-18 en el portal Deusto Formación. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).

450. Las acciones que realice la Administración Tributaria deben procurar que, el contribuyente perciba que, cualquier conducta que este realice en contra del cumplimiento de sus obligaciones tributarias sean más riesgosas y onerosas, que el propio pago de sus tributos, al igual que el cumplimiento de sus obligaciones formales. En este punto es necesario que existan operativos de fiscalización, utilizando para ello la coacción al igual que la coerción.

454. Se refiere a la compra o venta de automóviles.

457. SII, El Big Data Fiscal, publicado en el periódico Expansión en julio 2017. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.enriquezysociados.com/sii-big-data-fiscal/> (consultado el 09.08.2019).

462. Central americadatacom, “Información de negocios. Big data mejora cobro de impuestos”, publicado el 02-05-18. Recuperado de

463. Marinkovic Febré, Erick, “La transformación digital del SII forma parte de su ADN”, en Revista Gerencia, publicado en setiembre del 2016. Recuperado de (Consultado el 22-08-19).

414. Alva Matteucci, Mario, “¿Puede una administración tributaria crear un Datawarehouse?: Las ventajas del uso de tecnologías de la información”, en Revista Análisis Tributario, N.º 158, vol. XIV, marzo del 2001, pp.

2. Robles Moreno, Carmen del Pilar. Algunos temas relacionados con el Planeamiento Tributario, en revista Actualidad Empresarial, N.º 174, primera quincena de enero de 2009. Páginas I-4 y I-5.

38. Solórzano Tapia, Dulio Leonidas, “La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria”, en Página 17. Recuperado de . (Consultado el 13-04-2020).

87. Este tipo de denuncias sin la posibilidad de otorgamiento de recompensas no es materia de análisis en el presente trabajo.

102. En la práctica actual ya no es tan común entregar un sobre cerrado, toda vez que en muchos casos las denuncias a veces se envían por medios electrónicos. Pareciera que la normatividad debería actualizarse.

105. Si la denuncia fuera presentada en el 2020, las 3 UIT tendrían como equivalencia a S/ 12,900, toda vez que la UIT para el ejercicio gravable 2020 es de S/ 4,300, y fue aprobada por el Decreto Supremo N.º 380-2019- EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de diciembre del 2019.

111. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: aspectos sustantivos y procesales, Lima: Editorial Cultural Cuzco, mayo del 2007, p. 45.

116. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 61.

123. Sierra, Mario y Alejandro Cantaro, Lecciones de derecho penal: Parte general, Argentina: Edit. EdiUNS, Bahía Blanca, 2005. pág. 301.

130. Quilla Típula, Delia y Carlos Francisco Raúl

Zavaleta Barrera, “‘Iter criminis’, camino hacia el delito”, en boletín Alerta informativa, del estudio Loza Avalos Abogados, p. 2. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

136. Bramont-Arias Torres, Luis Miguel, Lecciones de la parte general y el Código Penal, concordado-sumillado-actualizado, 2.a ed., Lima: Editorial San Marcos, 1998, p. 148.

138. Caro Coria, Dino Carlos, “Sobre el nuevo régimen penal tributario y aduanero impuesto por los Decretos Legislativos N.º 1111 (29-06-12), N.º 1113 (05-07-12) y N.º 1114 (05-07-12)”, en CEDPE. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

140. Pariona Arana, Raúl B, “Delimitación entre actos preparatorios y actos de ejecución del delito. La problemática del límite mínimo para la intervención penal en los delitos de imperfecta realización”, en Revista Cathedra - Espíritu del Derecho, N.º 2, Año 2, mayo de 1998.

147. Hugo Vizcardo, Sigfredo Jorge, “El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del Derecho Penal y del Derecho Administrativo Sancionador”, en Revista Alma Mater, vol. 2, número 2, 87-100, Lima: UNMSM, Lima, 2015, p. 97.

- 152.** Situación parecida se presentó en el caso del despiste del bus de pasajeros que se desbarrancó en el serpentín de Pasamayo, en los primeros días del mes de enero del 2018, con el trágico saldo de 52 personas fallecidas y 6 heridos.
- 166.** Vidal Henderson, Enrique, *El modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización*, p. 63. Recuperado de: . (Consultado el 11 de enero del 2018)
- 169.** El engaño es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva, porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.
- 176.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, *ob. cit.*, p. 65.
- 179.** Primer significado consignado en la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Lengua Española.
- 184.** Diario El Comercio, edición del lunes 26 de julio del 2010. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 186.** Cabe indicar que esta labor le genera ciertos problemas con los socios, ya que al realizar las provisiones necesarias para el pago de los tributos, inmoviliza determinados montos de dinero para dicho fin, lo cual a veces no es comprendido por los accionistas que desean una mayor distribución de utilidades.
- 191.** Urquiza Videla, Gustavo, *Los delitos contables*, Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa-CEDPE, Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 194.** Prometheo, Portal de Noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA), “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114 del 05-01-03”. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 197.** Aquí el autor hace referencia al directorio en las sociedades anónimas y los gerentes en las demás sociedades o empresas.
- 202.** Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1113, 1114 y 1123”, *ob. cit.*
- 206.** Jescheck, Hans-Heinrich y Weigend, Thomas, *ob. cit.*, p. 1033.
- 208.** En el año 2020, la UIT es de S/ 4,300, por lo que el valor de las 50 UIT indicado en este tipo penal sería de S/ 215,000 para este año.
- 211.** García Caveró, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, V. III, 2.a ed., Lima: Instituto Pacífico SAC, enero del 2016, p. 1494.
- 215.** García Caveró, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, *ob. cit.*, p. 1401.
- 220.** JESCHECK, Hans-Heinrich y Thomas WEIGEND, *Tratado de derecho penal. Parte general*, *ob. cit.*, pp. 389 y 390.
- 224.** Publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de julio de 1992 y vigente desde el 1 de setiembre de 1992.
- 228.** García Quispe, José Luis, “Notas de crédito”, en *Actualidad Empresarial*, N.º 250, 1.a quincena de marzo del 2012, p. I-12.

Matteucci, Mario, “¿Existe obligación de emitir guías de remisión en caso que no exista traslado físico de la mercadería? El caso de un almacén que es compartido por dos empresas”, en *Actualidad Empresarial*, N.º 215, 2.ª quincena de setiembre del 2010, p. I-3.

235. *El Comercio*, edición del lunes 26 de julio del 2010, Sección Economía. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

239. *Loc. cit.*

250. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de: . (Consultado el 03 de enero del 2018)

256. A esto también se le conoce como “intencionalidad”.

260. Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.os 1113, 1114 y 1123”, *ob. cit.*

263. *Wolters Kluwer, Guías Jurídicas. Acción Penal*, Recuperado de:

. (Consultado el 12 de enero del 2018)

271. Vigente a partir del 1 de enero de 1994.

277. Sendra Vicente, Gimeno y otros, *Derecho procesal penal*, Valencia: Colex, 1997, pp. 59-77.

283. San Martín Castro, César, “La persecución del delito tributario”, en *Revista Derecho y Sociedad*, N.º 12, Año 1997, pp. 36 y 37.

287. Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, “El delito tributario: criminalización y tipificación”, *ob. cit.*

294. *Corte Constitucional de la República de Colombia*. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

299. Ya sea a título individual o cuando se utiliza la figura de la banda, en el caso del crimen organizado.

305. La absolución implica que el imputado no es responsable por los delitos que fueron materia de investigación. Ello determina que la persona no es culpable por el delito por el cual fue juzgado, recibiendo la calificación de inocente.

310. En este punto es pertinente indicar que cuando se hace referencia a las reglas generales que rigen la caución, corresponde considerar la normatividad del Código Procesal Penal, el cual se desarrolla en el punto 4 del presente informe.

319. Alude al término cuándo.

324. Acta de sesión plenaria del Segundo Pleno Jurisdiccional Distrital en materia procesal penal de la Corte Superior de Justicia de Moquegua. Tema 1. Pago de la caución como requisito previo para la excarcelación inmediata a cargo del ponente Dr. Pablo Carpio Medina, Juez Superior de la Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Moquegua, p. 6. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

326. *Código Procesal Penal de Chile*. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

329. *Guía sobre los procesos penales en los Estados Unidos*, p. 10. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

332. Giarrizzo, Victoria y Sivori, Juan Sebastián, “La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores”, en revista PECVNIA. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, número 10, Año 2010, p. 97.

335. Santo Tomás De Aquino, “La Ley”, en Revista de Ideas y Cultura, Año II, N.º 22, edición del martes 22-09-1959, Buenos Aires, p. 40.

344. Luján, Alexis, “La aplicación de la norma tributaria en un ejemplo práctico: el caso del arrendamiento con opción de compra con una entidad no financiera”, en Agnitio, el 29-06-18. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).

348. El País, “La Conciencia Fiscal”, editorial publicada el 04-06-1984. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).

353. Molina, Clara Elena, “Conducta individual y conciencia tributaria”, en Revista de Administración Tributaria. CIAT, número 12, marzo de 1993, p. 89. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020).

359. Bonell Colmenero, Ramón, “Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture”, Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVIII (2015) 181-202 / ISSN: 1133-3677, p. 195. Recuperado de . (Consultado el 26-04-2020).

361. DIAN, Guía metodológica para segmentación de contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Servicio y Control. Versión 3, actualizada con contribuyentes inscritos en el RUT al 28 de febrero del 2018. Elaborado por Coordinación de Gestión de Canales de Servicio. Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente, Colombia, agosto del 2018, p. 7.

365. Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de reforma del sistema tributario venezolano”, en Revista Intangible capital, vol. 3, número 16, Año 2007, p. 74. Recuperado de (Consultado el 03-05-2020).

368. SAT, Sorteo público del SAT entre contribuyentes puntuales. Recuperado de (Consultado el 04-05-2020).

370 La coacción es directa y objetiva; además, constituye un mecanismo de presión sobre un determinado individuo, que puede ser en nuestro caso el contribuyente. Es el Estado quien pone énfasis a su poder de autotutela para poner orden.

377. Ruffato, Augusto, Manual de Teoría de los Juegos, p. 5. Recuperado de .

384. Debemos aclarar que las penas que se señalan en este ejemplo no son las mismas que figuran en el Código Penal peruano. Su utilización es únicamente para efectos didácticos.

391. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

415. Alva Matteucci, Mario, “Knowledge Management y Administración Tributaria: Apuntes para la gestión del conocimiento”, en Revista Análisis Tributario, vol. XIV, N.º 160, mayo del 2001, p. 22.

425. Fernandez Pampillón, Ana María; Goicoechea De Jorge, María; Hernández Yañez, Luis y López García, Dámaso, Filología y Tecnología. Introducción a la escritura, la informática, la información, 2.a ed. revisada y ampliada, España: UCM Editorial Complutense, setiembre del 2012, p. 77.

- 429.** Maroto, Chema, "Big Data y su impacto en el sector público", ob. cit.
- 433.** Soto Apolinar, Efraín, *Diccionario Ilustrado de Conceptos matemáticos*, 3.a ed., México, 2011. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).
- 441.** Zambrano, Juan, "El análisis predictivo y su aplicación a través de la inteligencia artificial", publicado en el portal *Méduim.com* con fecha 26-04-18. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).
- 445.** Minerva, "¿Qué es Knowledge Discovery in Databases o KDD?", ob. cit.
- 451.** Gestión, "Editorial: Recuperando la sensación del riesgo", publicado el 25-06-18. Recuperado de (Consultado el 13-08-19).
- 455.** García Córdoba, Federico. AFIP utilizará Big Data para formar el perfil económico de los contribuyentes. Información publicada el 13-09-2018. Para acceder a su contenido se puede ingresar a la siguiente dirección web: <https://negociosnoticias.com/afip-utilizara-big-data-para-formar-el-perfil-economico-de-loscontribuyentes/> (consultado el 09-08-2019).
- 456.** La Ley General Tributaria, oficialmente es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. La cual ha tenido varias modificaciones hasta la actualidad.
- 464.** Villarrubia, Celia, "Chile calcula su IVA mediante Big data", en Portal DCD, publicado el 06-02-18. Recuperado de (Consultado el 22-07-19).
- 415.** Alva Matteucci, Mario, "Knowledge Management y Administración Tributaria: Apuntes para la gestión del conocimiento", en *Revista Análisis Tributario*, vol. XIV, N.º 160, mayo del 2001, p. 22.
- 3.** Portal Conexión ESAN, ¿Qué es el planeamiento tributario y qué se requiere para implementarlo?, publicado el 07-03-16. Recuperado de . (Consultado el 10-04-2020).
- 39.** De La Roca, Jorge y Hernández, Manuel, "Evasión tributaria e informalidad en el Perú: Una aproximación a partir del enfoque de discrepancias en el consumo". Proyecto de investigación breve - CIES. Informe Final.
- GRADE.Lima, setiembre del 2004, p. 11. Recuperado de . (Consultado el 16-04-2020).
- 88.** Gavilán Núñez, Felipe, Mónica Mingot Ascencao y Patricio Silva Riesco Ojeda, *El delito fiscal en América Latina*, Eurosocia: 2010, pp. 113 y 114.
- 103.** Ello descarta cualquier posibilidad de verificar hechos relacionados con la administración de tributos municipales.
- 112.** Aprobada por el Decreto Legislativo N.º 813 y normas modificatorias.
- 117.** Conforme lo indica el texto del literal b) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria.
- 124.** Torregrosa López, Francisco Javier, *Término crimipedia: iter criminis*, Centro para el estudio y prevención de la delincuencia, España: Universitas Miguel Hernández, 2017, p. 2. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 132.** Rangil Lorente, Adrián, *Algunas cuestiones sobre el derecho penal europeo*, p. 85. Recuperado de:
- 140.** Pariona Arana, Raúl B, "Delimitación entre actos preparatorios y actos de ejecución del delito. La problemática del límite mínimo para la intervención penal en los delitos de imperfecta realización", en *Revista Cathedra - Espíritu del Derecho*, N.º 2, Año 2, mayo de 1998.
- 153.** Machicado, Jorge, art. cit.
- 165.** Villegas, Héctor, ob. cit., p. 389.
- 170.** La astucia es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.
- 177.** Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, *Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria*. Recuperado de: (Consultado el 11 de enero del 2018)
- 180.** Bramont-Arias Torres,

- 185.** Diario Piura Web, edición del miércoles 7 de diciembre del 2011. Recuperado de: (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 188.** Pariona García, Félix Armando, “Cambiar hacia lo ético”, en Quipucamayok. Revista de Investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, Año 2003, p. 102. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero del 2018).
- 192.** Blog que trata sobre investigaciones en fraude, “Los 10 delitos contables más comunes”, publicado el lunes 8 de agosto del 2011. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 195.** Luna-Victoria León, César, “Criminalización de las infracciones tributarias. El delito tributario”, en Revista del IPDT, N.º 34, julio de 1998, p. 18. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero del 2018).
- 198.** Luna-Victoria León, César, ob. cit., p. 19.
- 209.** En la doctrina también se usa el término “no punible”.
- 212.** Prometheo, Portal de Noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA), “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114 el 05.01.2003”, ob. cit.
- 216.** Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 221.** Sobre el tema, recomendamos revisar un informe que analiza el delito contable. Para acceder al mismo, ingrese a la siguiente dirección web: . (Consultado el 15 de enero del 2018).
- 225.** Aele, “Comprobantes de Pago”, en Análisis Tributario, 2003, Lima, p. 17.
- 229.** Alva Matteucci, Mario; Josué Bernal Rojas; Jorge Flores Gallegos; José Calle Sánchez; Maribel Morillo Jiménez; Miguel Ríos Correa y Nora Zúñiga Rodríguez, Diccionario de jurisprudencia tributaria, 1.a ed., Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 359.
- 240.** Guersi, Enrique, La economía informal en América atina. Informe publicado en el portal el 23 de agosto del 2005. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)
- 251.** Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de: . (Consultado el 03-01-18)
- 257.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, Derecho Penal. Parte general, ob. cit., pp. 500 y 501.
- 264.** Rosas Yataco, Jorge, Tratado de derecho procesal penal. Análisis y desarrollo de las instituciones del nuevo Código Procesal Penal, vol. I, 1.a ed., Lima: Pacífico Editores SAC, 2013, p. 209.
- 272.** Es conveniente recordar que el Ministerio Público es un organismo autónomo reconocido por la propia Constitución Política del Perú.
- 278.** El Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 22 de junio del 2013.
- 284.** Tribunal Constitucional, Sentencia del Expediente N.º 01887-2010-PHC/TC. Recuperado de: . (Consultado el 2 de octubre del 2017)
- 288.** Véase la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria, numerales 5 —referido al artículo 7 del Decreto Legislativo N.º 813— y el numeral 6 —referido al artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 813—. El artículo 1 de la Ley N.º 28671 de fecha 31 de enero del 2006, Ley que modifica la entrada en vigencia del Código Procesal Penal y dicta normas complementarias para el proceso de su implementación, ha dispuesto la vigencia de dichos numerales a partir del 1 de julio del 2006 (cita textual elaborada por el autor Bramont-Arias Torres, Luis Felipe)
- 295.** Enciclopedia Jurídica. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 300.** Código Procesal Penal de la República Argentina. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 306.** El sobreseimiento es tratado en el artículo 344 del Nuevo Código Procesal Penal, el cual regula la decisión del Ministerio Público. Allí se dispone lo siguiente: “1. Dispuesta la conclusión de la Investigación Preparatoria, de conformidad con el numeral 1) del artículo 343, el Fiscal decidirá en el plazo de quince días si formula acusación, siempre que exista base suficiente para ello, o si requiere el

sobresimiento de la causa. El sobreseimiento procede cuando: a) El hecho objeto de la causa no se realizó o no puede atribuírsele al imputado; b) El hecho imputado no es típico o concurre una causa de justificación, de inculpabilidad o de no punibilidad; c) La acción penal se ha extinguido; y, d) No existe razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos datos a la investigación y no haya elementos de convicción suficientes para solicitar fundadamente el enjuiciamiento del imputado”.

311. Para mayor información, recomendamos la lectura de un trabajo que publicamos hace algún tiempo atrás y que trata sobre el delito contable. Para revisarlo, ingrese a la siguiente dirección web: .

320. Alude al término dónde.

333. Mehl, Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Barcelona: Editorial Bosh, 1964, pp. 311 y 312.

336. Fromm, Erich, El miedo a la libertad. Obras maestras del Pensamiento contemporáneo, ob. cit., p. 310.

345. SUNAT, “La gestión de la SUNAT en los últimos cinco años: Principales logros y avances. 2001 -2005”, p. 58. Recuperado de

(Consultado el 02-05-2020)

349. García Maynes, Eduardo, en Revista Informativo Caballero Bustamante, segunda quincena-diciembre 1996.

354. Astete Rivas, Cecilia Noemi, Conciencia tributaria y cumplimiento fiscal bajo el marco de la nueva reforma tributaria 2017. Tesis para optar el título de Contador Público. Facultad de Ciencias Financieras y Contables. Universidad Nacional Federico Villarreal. Lima, 2018, p. 48. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020).

362. SII online. “SII comienza a aplicar segmentación de contribuyentes en la atención al público en sus oficinas territoriales”. Información publicada en el portal del SII, con fecha 26 de mayo del 2008. Recuperado de .

371. La coerción es en cambio indirecta y subjetiva, también constituye un mecanismo de presión pero específicamente va dirigido al resto de contribuyentes. Podemos citar como ejemplos de coerción el hecho que la Administración Tributaria realice acciones de cobranza coactiva con la media cautelar de extracción de bienes, sobre los contribuyentes que son deudores, utilizando para ello camiones con grandes banderolas que contienen frases como “Aquí se transportan bienes embargados”.

378. Paenza, Adrián, Estrategias. La potencia de la matemática para resolver problemas de la vida cotidiana, Buenos Aires: Penguin Random House Grupo editorial, 2016, p. 33.

385. En términos del proceso penal equivale a decir que los cargos serán retirados.

401. El engaño es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.

416. Responde a la lógica binaria, la cual solo permite el uso del verdadero y falso. También pueden representar al uno (1) o al cero (0), al igual que el SÍ o el NO.

426. Prometheus Global Solutions, “Volumen, variedad, velocidad, veracidad y valor, las 5 dimensiones del Big Data”, publicado con fecha 19-02-19. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

430. Macías, Esther, “Adoptar “Big data” no es un problema de tecnología sino de gobernanza del dato”, entrevista a Alfonso Castro, responsable en materia tecnológica de Agencia Tributaria de España. Recuperado de (Consultado el 13-08-19).

434. Recuperado de . (Consultado el 20-08-19).

442. Arrabales Moreno, Raúl, “Análisis predictivo: con Big data el futuro no se predice, se cambia”, publicado en el portal ICEMD con fecha 20-09-16. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

446. Steinberg, Beatriz, “Propuesta de uso de un modelo predictivo para la determinación del perfil de riesgo de los contribuyentes en la República Argentina”, en Revista de Administración Tributaria, N.º 33, CIAT/AEAT/ IEF, junio del 2012, p. 129. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).

452. ¿Cómo empleó Costa Rica el Big data para optimizar su cobro de impuestos?

Publicado el 05-07-18. En el portal conexión ESAN. Recuperado de (Consultado el 22-07-19)

458. Son las siglas de la Agencia Española de Administración Tributaria.

416. Responde a la lógica binaria, la cual solo permite el uso del verdadero y falso. También pueden representar al uno (1) o al cero (0), al igual que el SÍ o el NO.

4. Corneel, Frederic G., “Planeamiento Tributario: Enseñanza y Práctica”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT, número 10, junio de 1986, p. 7. Recuperado de .

40. Alva Matteucci, Mario, “¿Ya tenemos presidente electo!: ¿Qué agenda tributaria debe seguir?”, publicado en el blog personal del autor el 14-06-11. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

89. Esta norma reglamentó los artículos 4 y 14 de la Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los Casos de Delito e Infracción Tributaria. Ello se dio por mandato de la Segunda

Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 815. Dicha disposición indica lo siguiente: “Mediante Decreto Supremo se regulará lo dispuesto en los artículos 4 y 14 del presente decreto legislativo”.

113. Roxin, Claus, “Límites y sentido de la Pena Estatal”, en Problemas básicos del derecho penal, Madrid: Reus SA, 1976, pp. 20-26.

118. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 61.

125. Castañeda Ferradas, Carlos, El iter criminis: Grados del desarrollo del delito, p. 2. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

131. Similar a cuando en las caricaturas se aprecia un globo que aparece encima de la cabeza del personaje y se escribe el pensamiento, el cual, al culminar el mismo, se desvanece.

142. Muñoz Conde, Francisco, Derecho penal: Parte general, 2.a ed., Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 413.

154. Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario jurídico elemental, Buenos Aires: Heliasta SRL, 5.a reimpression, 1982, p. 105.

167. Bramont-Arias Torres, Luis Alberto y María del Carmen García Cantizano, Manual de derecho penal. Parte especial, Lima: Editorial San Marcos, 1997, p. 415.

171. El ardid es el artificio empleado para el logro de un fin.

181. Con la modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N.º 1114, se ha eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, con lo cual es posible determinar la figura de la comisión del delito, inclusive antes de haberse iniciado el mencionado procedimiento.

189. Northcote Sandoval, Cristhian, “La responsabilidad legal de los administradores y de los contadores”, en Actualidad Empresarial, 2.a quincena de agosto del 2011, N.º 237, p. VIII.

199. Prometheo, portal de noticias del Círculo de Derecho Administrativo-CDA, ob. cit.

217. Yacolca Estares, Daniel, “Nuevos delitos tributarios en el Perú. Información falsa, facturas falsas y almacén no declarado”, en Lecciones tributarias N.º 1, 2013. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

- 222.** Yacolca Estares, Daniel, “Nuevo delito tributario de facturas falsas”, en *Actualidad Empresarial*, N.º 261, segunda quincena de agosto del 2012, p. I-3.
- 226.** Plazas Vega, Mauricio A., *El impuesto sobre el valor agregado-IVA*, 2.a ed., Santa Fe de Bogotá: Temis, 1998, p. 656.
- 230.** Villanueva Gutiérrez, Walker, *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales. Doctrina y jurisprudencia*, Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 285.
- 241.** Moreno, Carlos, *La importancia de ser formal*. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2017)
- 252.** *Loc cit.*
- 258.** García Caveró, Percy, *Derecho Penal Económico, Parte Especial*, ob. cit., pp. 1491 y 1492.
- 265.** Cabanellas de Torres, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 9.a ed., actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Buenos Aires: Heliasta SRL, 11.a ed., 1993, p. 11.
- 279.** Es pertinente indicar que aquí se hace referencia a la normatividad tributaria ligada al proceso de fiscalización contenida en el Código Tributario, normas reglamentarias y complementarias.
- 289.** Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, “Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria peruana”, ob. cit.
- 296.** Manzanares Samaniego, José Luis, “La caución penal”, en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, ISSN 0210-3001, t. 29, Fasc/Mes 2, 1976, p. 263.
- 301.** Es un proceso penal en Chile que tiene la siguiente indicación: C. Nac. Casación Penal, Sala 1, 13/11/2003-Rodríguez, Daniela A., Lexis N.º 1/100007.
- 308.** Corresponderá aplicar el interés legal.
- 312.** El órgano administrador del tributo sería la SUNAT.
- 321.** Alude al término cómo.
- 337.** Quintanilla De La Cruz, Esperanza, *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación en el Perú y Latinoamérica*. Tesis para optar el grado académico de Doctor en Contabilidad y Finanzas. Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras. Sección de Posgrado. Universidad de San Martín de Porres. Lima, 2014, p. 46. Recuperado de .
- 346.** Massad, Leonel R., “Simplificación Tributaria: Concepto, Análisis y Consecuencias”, en *Simplificación Tributaria-CLAT*, p. 12. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020)
- 350.** Becker, Alfredo Augusto, *Teoría Geral do Direito Tributário*, 4.a ed., Editor Noeses, 2007, pp. 609 y 610.
- 355.** Consideramos pertinente indicar los argumentos expuestos en el artículo en mención, aun cuando correspondan al 2001, toda vez que pareciera ser que la propia Administración Tributaria, se encuentra retornando a lo que en su momento debió dar prioridad.
- 363.** García Chourio, José Guillermo y Dennys González Hernández, “Percepción de los grandes contribuyentes en torno a la administración tributaria venezolana”. Recuperado de

- 372.** González Jiménez, David, Metodología para la selección del contribuyente a fiscalizar, Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Cuba, Segundo premio, XV Concurso de monografías CIAT/AEAT/IEF, p. 33.
- 379.** Figueroba, Alex, "Teoría de juegos: ¿en qué consiste y en qué ámbitos se aplica?", informe publicado en el portal Psicología y Mente, dentro de la sección Psicología social y relaciones personales. Recuperado de (Consultado el 04-12-18).
- 386.** Si se observa, sería exactamente lo contrario a lo que el primer detenido realizaría en caso de que confiese para encontrar evidencia inculpatoria al otro detenido.
- 400.** La artimaña equivale a un artificio para engañar.
- 417.** Pérez Valdes, Damián, "¿Qué son las bases de datos?", en portal Maestros del Web, con fecha 26-10-07. Recuperado de . (Consultado el 16-08-19).
- 435.** Ibertech, "El algoritmo como elemento diferenciador en el análisis del Big Data", publicado el 18-05-16. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).
- 443.** Rouse, Margaret, "Análisis de Big data", publicado en noviembre del 2012. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).
- 447.** Steinberg, Beatriz, "Propuesta de uso de un modelo predictivo para la determinación del perfil de riesgo de los contribuyentes en la República Argentina", ob. cit.
- 453.** Villanueva Barrón, Clara, Las redes sociales como fuente de información en el procedimiento de fiscalización de las personas naturales. Tesis para optar el grado académico de Magistratura en Derecho Tributario. Escuela de Posgrado. Pontificia Universidad Católica del Perú, enero del 2019, p. 61.
- 459.** Son las siglas del Suministro Inmediato de Información del IVA, aplicable en España.
- 334.** Lo cual no significa que no sea posible, pero realmente sería más difícil.
- 417.** Pérez Valdes, Damián, "¿Qué son las bases de datos?", en portal Maestros del Web, con fecha 26-10-07. Recuperado de . (Consultado el 16-08-19).
- 5.** Vergara Hernández, Samuel, Elementos Jurídicos para la planificación tributaria, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, p. 2. Recuperado de .
- 41.** Solórzano Tapia, Dulio Leonidas, "La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú", en Página 46. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).
- 90.** En el texto del literal c) del artículo 11 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS se define a los actos fraudulentos como "toda conducta intencional destinada a la comisión de infracciones".
- 126.** Castro Maradiaga, Juan Bautista, "Las etapas del iter criminis y su aplicación práctica en los tipos de injusto de homicidio y asesinato", en Revista de Derecho N.º 12, Nicaragua: Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Centroamericana, 2009, p. 98.
- 133.** Quilla Típula, Delia y Carlos Francisco Raúl Zavaleta Barrera, ob. cit., p. 3.
- 143.** Podría ser el caso en el cual el agente se encuentra a punto de presentar la declaración jurada que contiene la información falsa, pero se arrepiente y no culmina con la ejecución del delito, por lo que no presenta la declaración jurada al fisco.
- 155.** A esto también se le conoce como "intencionalidad".
- 172.** El vocablo fraudulento alude a algo engañoso o falaz.
- 182.** Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 200.** Chang Kcomt, Romy A., "El delito contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: breve análisis de los delitos de peligro", en Foro jurídico, revista editada por los estudiantes de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N.º 12, 2013, pp. 120 y 121.
- 218.** García Caveró, Percy, ob. cit., p. 1493.
- 242.** Loayza, Norman, Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú. Informe publicado en la revista Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del

- Peú (BCRP), N.º 15, 2008, p. 46. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)
- 253.** Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de:
- 266.** Macoar, “Delitos Tributarios en el Perú”, jueves 19 de julio del 2007. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 275.** El texto completo de esta ley se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: . (Consultado el 09 de octubre del 2017)
- 280.** Robles Moreno, Carmen del Pilar; Francisco Javier Ruiz de Castiulla Ponce de León; Walker Villanueva Gutiérrez y Jorge Antonio Bravo Cucci, Código Tributario: Doctrina y comentarios, tomo II, 4.a ed., actualizada y aumentada, Lima: Pacífico Editores, 2016, p. 1369.
- 290.** Montero Aroca, Juan, Introducción al derecho jurisdiccional peruano, p. 195. Recuperado de: . (Consultado el 3 de octubre del 2017)
- 297.** Sánchez Santos, Jesús, informe publicado en el blog “Acotaciones sobre Derecho”, el lunes 8 de junio del 2009. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 302.** Romero Villanueva, Horacio, “La cuestión del ‘quantum’ en la caución real”, en portal . Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 313.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, ob.cit., p. 61.
- 322.** Alude también al término cuándo.
- 338.** Giorgetti, Armando, La Evasión Tributaria, Buenos Aires: Edición de Palma, 1967, p. 73.
- 351.** Alva Matteucci, Mario, “¿Cuál es la diferencia entre infracción y sanción tributaria?”, publicado el 02-09-14 en el blog personal del autor. Recuperado de . (Consultado el 02-05-20).
- 356.** Toninelli, Rubén, “Estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos”, Ponencia Tema 3. CIAT. 44.a Asamblea General del CIAT. “El papel de las administraciones tributarias en la crisis global”. Montevideo, Uruguay, 12 al 15 de abril del 2010, pp. 370 y 371. Recuperado de .
- 373.** Hernández Jover, Dayami y Andreu Ayala, Belkis Angela, Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Cuba, “Selección de contribuyentes a fiscalizar, a partir de la implementación de un sistema informatizado diseñado al efecto y una propuesta general de procedimiento. Caso cubano”. Segundo Premio. XV Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF, pp. 1 y 2.
- 380.** Blazquez Vallejo, María de Gracia, “Teoría de Juegos y aplicaciones: El Dilema del prisionero”. Recuperado de . (Consultado el 27-11-18).
- 387.** John Forbes Nash fue un matemático norteamericano que ganó el premio Nobel de Economía en 1994, por su análisis del equilibrio en la Teoría de los Juegos. En el 2001 se estrenó una película cuyo título original en inglés fue “A beautiful mind”, que se tradujo para Hispanoamérica como “Una mente brillante”, en donde se cuenta su vida. El actor Russell Crowe representó al profesor John Nash en la cinta, la cual fue ganadora de cuatro premios Oscar en el 2001. El matemático Nash falleció el 23 de mayo de 2015 en un accidente de tránsito.
- 402.** El ardid es el artificio empleado para el logro de un fin.
- 418.** Un ejemplo típico de un registro alfanumérico es el caso de las placas de rodaje utilizadas por los vehículos que circulan en todo el territorio nacional, donde se aprecia que tienen letras y números intercalados.
- 436.** Minerva, “¿Qué es Knowledge Discovery in Databases o KDD?” Recuperado de (Consultado el 21-08-19).
- 448.** Big Data Marketer, “¿Qué es el análisis predictivo?”, publicado el 01-10-18. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).
- 460.** Enríquez, Juan José, “SII-Suministro Inmediato de Información del IVA ¿En qué consiste?” Recuperado de (Consultado el 09-08-19).
- 335.** Santo Tomás De Aquino, “La Ley”, en Revista de Ideas y Cultura, Año II, N.º 22,

dición del martes 22-09- 1959, Buenos Aires, p. 40.

418. Un ejemplo típico de un registro alfanumérico es el caso de las placas de rodaje utilizadas por los vehículos que circulan en todo el territorio nacional, donde se aprecia que tienen letras y números intercalados.

7. Restrepo Pineda, Carlos Mario y Bedoya Martínez, Omar Hernando, “El deber de tributar, la elusión, la evasión, los costos y la responsabilidad social”, en revista Science Of Human Action, 1(2), 243-259. (juliodiciembre, 2016), p. 255. Recuperado de .

42. Collosa, Alfredo, “¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?”, informe publicado en el portal del Centro Interamericano de CIAT, el 25 de junio del 2019. Recuperado de (Consultado el 14-04-2020).

91. Según el literal c) del artículo 11 del Decreto Supremo N.º 037-2002-JUS se menciona que las infracciones son aquellas establecidas en el artículo 178 del Código Tributario relacionadas con los tributos que administra la SUNAT.

127. Villavicencio Terreros, Felipe Andrés, Derecho penal: Parte general, Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007, p. 415.

134. Castañeda Ferradas, Carlos, ob. cit., p. 3.

144. Podría ser el caso en el cual el agente está presentando la declaración jurada que contiene los datos que llevan al engaño al fisco, por medio del uso de la clave SOL, ingresa sus datos, el PDT está cargando para su envío pero este se detiene, porque se produce un corte de fluido eléctrico a causa de un apagón generalizado en toda la ciudad, que incluso afecta a los servidores de la propia Administración Tributaria, por lo que el PDT se tiene por no presentado.

156. Sanabria Ortiz, Rubén, Comentarios al Código Tributario y los ilícitos tributarios, 3.a ed., Lima: Editorial San Marcos, junio de 1997, p. 594.

173. El texto original de la norma en mención era el siguiente: “Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años”. Este artículo fue sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, la cual fue publicada en el diario oficial El Peruano el 31-12-98.

243. Loayza, Norman, ob.

cit, p. 50.

254. Loc cit.

267. Thomson Reuters, “Doctrina del día: Teoría de la acción penal suplementaria (Crítica de la acción penal pura)”. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

281. Arancibia Cueva, Miguel y Miguel Arancibia Alcántara, Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria, vol. II, Lima: Instituto Pacífico SAC, 2017, p. 852.

291. Arce Furuya, Luis Alberto, “El delito de defraudación tributaria y el ejercicio de la acción penal”, ob. cit.

303. Subtema 15: Las medidas cautelares personales II, p. 560. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

314. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 65.

339. “Los principios jurídicos implícitos son enunciados normativos que no se extraen (no son el

significado) de alguna disposición jurídica determinada”. Fuente: Alonso, Juan Pablo, “Principios implícitos y fuentes sociales del Derecho”. El presente trabajo es fruto de un proyecto de investigación que dirijo junto a Gabriela Scataglini, con financiación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires para el bienio 2014/2016. DECYT 1403 “Principios Jurídicos Implícitos”. Recuperado de . (Consultado el 26-04-2020).

357. Rojas Martínez, Guadalupe del Socorro, La conciencia tributaria y sus efectos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado del distrito de Cajamarca en el año 2015. Tesis para optar el grado de maestría en Ciencias con mención en Tributación. Escuela de Posgrado. Universidad Nacional de Cajamarca, 2018, p. 2.

374. El contraataque de Michael Jorratt: “Aprendí lo que era meterse con el FUT, pero no me arrepiento”. Nota a cargo de Héctor Cárcamo. Publicado en la sección Mercados del diario El Mostrador de Chile, en su edición de fecha 04-01-16. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

381. Jiménez, Gerardo, “La evasión fiscal como un juego perder-perder”, en Revista Economía y Sociedad, N°. 25-26, mayo-diciembre del 2004, Costa Rica, p. 67.

388. Font Barron, Albert, Curso de negociación estratégica, Barcelona: Editorial UOC, 2007, p. 57.

403. La astucia es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.

419. Brú Forés, Raúl, “Big data y Administración Tributaria”, en Economía 3, publicado el 21-06-18. Recuperado de (Consultado el 19-08-19).

437. Díaz De Sarralde Míguez, Santiago, “Fiscalidad, Big Data y Análisis de Redes. Un estudio introductorio de la red mundial de convenios de doble imposición”, Documentos de trabajo del CIAT, N.º 3, setiembre del 2018, p. 22. Recuperado de (Consultado el 16-08-19).

449. Rouse, Margaret, “Análisis de Big Data”, en Guía esencial: Big data entra en una nueva era, gracias a la analítica, publicado en noviembre del 2012. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).

461. “Cómo el “Big data” ayuda a luchar contra el fraude fiscal”, publicado el 24-11-17. Recuperado de (Consultado el 22-07-19).

336. Fromm, Erich, El miedo a la libertad. Obras maestras del Pensamiento contemporáneo, ob. cit., p. 310.

419. Brú Forés, Raúl, “Big data y Administración Tributaria”, en Economía 3, publicado el 21-06-18. Recuperado de (Consultado el 19-08-19).

6. Alva Matteucci, Mario, “Los Paraísos Fiscales”, artículo publicado en la revista Análisis Tributario, volumen XIV, N.º 159, abril del 2001, p. 34.

43. RAE, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de . (Consultado el 14-04-2020).

92. El texto del segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N.º 28194 alude a las exoneraciones del ITF, precisando que la citada operación operará siempre que el beneficiario presente a la empresa del Sistema Financiero un documento con carácter de declaración jurada en el que identifique el número de cuenta en la cual se realizarán las operaciones exoneradas. La exoneración

operar desde la presentación de la declaración jurada.

145. Silva Forne, Diego, “El delito de defraudación tributaria con especial referencia a la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República de Uruguay*, N.º 10, julio-diciembre de 1996, p. 44. Recuperado de: . (Consultado el 18 de enero del 2018)

157. Jiménez de Asúa, Luis, “Lecciones de derecho penal”, *Biblioteca Clásicos del Derecho*, vol. 7, México: Harla, 1997, p. 243.

174. Según lo determina la sentencia recaída en el Expediente N.º 5154-97 de la Sala Penal de la Corte Suprema de la República: “El importe dinerario de la cuota diaria de la multa debe establecerse en atención a un porcentaje del ingreso económico del condenado, si éste posee como única renta lo que recibe de su trabajo, dependiente. Cabe integrar el porcentaje mencionado con arreglo a los topes que establece el artículo 43 del Código Penal, si en la sentencia recurrida se omitió consignarlo”.

244. Moreno, Carlos. *La importancia de ser formal*, ob. cit.

268. Son actuaciones orientadas para poder determinar si procede o no ejercitar la acción penal correspondiente. Según Víctor Cubas Villanueva, “la investigación preliminar se practica para determinar si respecto a un hecho denunciado como delito, existen los requisitos legales para promover acción penal conforme a lo dispuesto en el art. 77 del C de PP, si esto no ocurre se archivará provisional o definitivamente la denuncia, con lo que termina la participación activa del fiscal”. En “El papel del Ministerio Público en la investigación del delito”, en *La reforma en el Proceso Penal Peruano. Anuario del Derecho Penal 2004*, p. 217. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

292. García Caverro, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, ob. cit., pp. 1514 y 1515.

316. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018).

340. Alarcón García, Gloria, *La conciencia fiscal*, cap. 26, parte V, “Hacia una estrategia efectiva contra el fraude fiscal en España: propuestas de futuro”, en la obra colectiva *El fraude fiscal en España*, Editorial Aranzadi, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2018. Recuperado de

(Consultado el 02-05-2020).

382. Universidad Militar de Nueva Granada. FAEDIS, Facultad de Estudios a Distancia, Unidad 6, *Teoría de los Juegos y Decisión*, p. 34. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

389. Tarzijan, Jorge y Paredes, Ricardo, *Organización Industrial para la estrategia empresarial*, parte IV, *Comportamiento estratégico de las firmas*, 2.a ed., México: Editorial Pearson Prentice Hall, 2006, p. 194.

404. También se le conoce como la Teoría de la Acción Racional.

420. Kotorov, Rado, “El inmenso volumen de información que producen las empresas se ha de afrontar desde una cultura analítica”, publicado el 29-12-14. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

438. González García, Ignacio, “Analytics y big data: La nueva frontera. Caso de uso en la AEAT”, en *Revista de Administración Tributaria*, N.º 44, octubre del 2018, CIAT/AEAT/IEF, p. 47.

- 337.** Quintanilla De La Cruz, Esperanza, *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación en el Perú y Latinoamérica*. Tesis para optar el grado académico de Doctor en Contabilidad y Finanzas. Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras. Sección de Posgrado. Universidad de San Martín de Porres. Lima, 2014, p. 46. Recuperado de .
- 420.** Kotorov, Rado, “El inmenso volumen de información que producen las empresas se ha de afrontar desde una cultura analítica”, publicado el 29-12-14. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).
- 8.** RAE, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de .
- 44.** RAE, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=LXum6xU> (Consultado el 14-04-2020).
- 93.** Portal de Definición ABC. Recuperado de (Consultado el 19-02-18).
- 158.** Grisanti Aveledo, Hernando, *Lecciones de derecho penal*, 11.a ed., Caracas: Editorial Vadell, 1999, p. 192.
- 245.** Picón Gonzales, Jorge, “Recaudación e informalidad: ¿hacia dónde va la Sunat?”, Informe publicado en el portal conexión ESAN el 27 de mayo del 2013. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)
- 269.** Caravedo Chocano, Javier y Alfonso Montoya Stahl, “Puntos de vista. La reforma del proceso penal”, entrevista a Arsenio Oré Guardia y José Santos Chichizola, en *Revista Ius et Veritas*, N.º 9, Año 1994, p. 120.
- 315.** Es un tipo agravado de defraudación tributaria.
- 341.** Recuperado de (Consultado el 02-05-2020).
- 405.** Piñeros López, Mauricio, *La Evasión y el pago de impuestos. Análisis del comportamiento del contribuyente desde la racionalidad y la interacción social*. Trabajo de Grado. Universidad Pedagógica Nacional. Bogotá, 2013, p.
- 439.** Landa, Javier, “f(x) Tratamiento de los datos. ¿Qué es KDD y Minería de Datos?”, publicado el 19-02-16. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).
- 338.** Giorgetti, Armando, *La Evasión Tributaria*, Buenos Aires: Edición de Palma, 1967, p. 73.
- 421.** Brú Forés, Raúl, ob. cit.
- 9.** RAE, ob. cit. Recuperado de .
- 45.** Guersi, Enrique, “La economía informal en América Latina”, informe publicado en el portal el 23 de agosto del 2005. Recuperado de . (Consultado el 14-04-2020).
- 94.** RAE. Recuperado de (Consultado el 15-02-18).
- 159.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Derecho penal: Parte general*, ob. cit., pp. 500 y 501.
- 246.** El Decreto Legislativo N.º 1114 fue publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de julio del 2012. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018).
- 317.** Es un tipo agravado de defraudación tributaria.
- 342.** SUNAT-IAT, *Cultura Tributaria y Aduanera*, “Semana de la educación tributaria y lucha contra el contrabando” incorporada en *Calendario Cívico Escolar*. Nota publicada el 29-03-18. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).
- 406.** Sobre el tema del contribuyente despistado recomendamos la lectura de un informe titulado “Los contribuyentes y el fisco vistos desde la óptica de los dibujos animados de los años 60, 70 y 80”, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: (Consultado el 11-12-18).
- 339.** “Los principios jurídicos implícitos son enunciados normativos que no se extraen (no son el significado) de alguna disposición jurídica determinada”. Fuente: Alonso, Juan Pablo, “Principios implícitos y

fuentes soales del Derecho”. El presente trabajo es fruto de un proyecto de investigación que dirijo junto a Gabriela Scataglini, con financiación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires para el bienio 2014/2016. DECYT 1403 “Principios Jurídicos Implícitos”. Recuperado de . (Consultado el 26-04-2020).

375. Solo para efectos de información y no para aplicación en el presente informe, señalamos que en el texto del artículo 25 del Código Penal Peruano, se recoge la figura de la complicidad primaria y secundaria. En el caso de la complicidad primaria, se menciona lo siguiente: “El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor”. En el caso de la complicidad secundaria, se menciona lo siguiente: “A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena”.

422. Para poder describir este tema hemos tomado en consideración el artículo titulado “Big Data y su impacto en el sector público”, cuyo autor es Chema Maroto. Dicho trabajo fue publicado en Harvard Deusto Business Review, Número 256, Año 2016, p. 18.

10. Allí podría indicarse que se busca enmascarar, camuflar o aparentar.

46. Moreno, Carlos, “La importancia de ser formal”. Recuperado de . (Consultado el 14-04-2020).

95. RAE. Recuperado de (Consultado el 15-02-18).

160. Lusverti Ferreyra, Diego Alejandro, “Breve aproximación al elemento cognitivo del dolo”. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

407. Vidal De La Rosa, Godofredo, “La teoría de la elección racional en las ciencias sociales”, en Revista Sociológica, vol. 23, Número 67, México, mayo-agosto del 2008. Recuperado de (Consultado el 11-12-18).

340. Alarcón García, Gloria, La conciencia fiscal, cap. 26, parte V, “Hacia una estrategia efectiva contra el fraude fiscal en España: propuestas de futuro”, en la obra colectiva El fraude fiscal en España, Editorial Aranzadi, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2018. Recuperado de

376. Jhon von Neumann era húngaro de nacimiento y posteriormente se nacionalizó estadounidense.

423. Ladrero, Iñaki, “Las 4V’s del Big Data”, publicado con fecha 02-06-18. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

11. En palabras de Bravo Cucci, “[...] eludir, por lo tanto, desde mi perspectiva, supone realizar el hecho gravado, pero coberturarlo artificioosamente para engañar a los sentidos de aquellos que interpretan o aplican las normas tributarias”. Tomado del programa Gnosis Tributario a cargo del profesor Jorge Bravo Cucci, presentado el 17 de abril del 2019. Recuperado de (Consultado el 14-04-2020).

47. Loayza, Norman, “Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú”, informe publicado en la revista Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP), N.º 15, correspondiente al año 2008, p. 46. Recuperado de . (Consultado el 02-01-18).

96. Bentham, Jeremy, Teoría de las recompensas, París: Imprenta de J. Smith, 1825, p. 43.

Recuperado de (Consultado el 16- 02-18).

161. Manzini, Vincenzo, Tratado de derecho penal, vol. 10, México: Editar, 1961.

408. Bergman, Marcelo y Nevarez, Armando, “¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento”, en Revista Política y Gobierno, Primer semestre, vol. XII, Número 001, México, Semestre del 2005, p. 38.

341. Recuperado de (Consultado el 02-05-2020).

377. Rufasto, Augusto, Manual de Teoría de los Juegos, p. 5. Recuperado de .

424. Maroto, Chema, “Big Data y su impacto en el sector público”, ob. cit.

12. Cattaneo Escobar, Isaías y Burgos Arredondo, Jorge, “Elusión Tributaria”, artículo publicado en Revista de Estudios Tributarios, número 17, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, p. 249. Recuperado de

(Consultado el 13-04-2020).

48. Arias Minaya, Luis Alberto, "Perú: La tributación directa, evasión en el Impuesto a la Renta y desafíos", trabajo publicado en el libro *Evasión y equidad en América Latina*, a cargo de Jiménez, Juan Pablo; Gómez Sabaini, Juan Carlos y Podestá, Andrea (Compiladores), Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). GTZ., 2010, p. 339. Recuperado de .

97. Ortiz Pradillo, Juan Carlos, *Presente y futuro de la delación en el proceso penal*. Ponencia impartida el 2 de junio del 2016 en el Curso de Formación "La prueba obtenida a través de la infiltración y la delación. El agente encubierto y el confidente" (Código CEJ "2016/FC071FS"), dirigido por el Ilmo. Sr. D. Luis Lafont Nicuesa, fiscal adscrito al Fiscal de Sala Coordinador de Extranjería, p. 23. Recuperado de (Consultado el 16-02-18).

162. Colarte, José, "El dolo", en *Derecho Penal*. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero de 2018)

409. Alva Matteucci, Mario, "Potencialidad del servicio vs prestación efectiva: ¿Qué criterio aplicar en los Arbitrios Municipales?" Recuperado de (Consultado el 11-12-18).

342. SUNAT-IAT, Cultura Tributaria y Aduanera, "Semana de la educación tributaria y lucha contra el contrabando" incorporada en *Calendario Cívico Escolar*. Nota publicada el 29-03-18. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).

378. Paenza, Adrián, *Estrategias. La potencia de la matemática para resolver problemas de la vida cotidiana*, Buenos Aires: Penguin Random House Grupo editorial, 2016, p. 33.

425. Fernandez Pampillón, Ana María; Goicoechea De Jorge, María; Hernández Yañez, Luis y López García, Dámaso, *Filología y Tecnología. Introducción a la escritura, la informática, la información*, 2.a ed. revisada y ampliada, España: UCM Editorial Complutense, setiembre del 2012, p. 77.

13. Portal gerencie.com, "Elusión y Evasión", publicado el 30-10-18. Recuperado de .

49. Entendida esta como la "acción y efecto de exigir impuestos, prestaciones, multas, deudas, etc.". Esta información aparece en el *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de . (Consultado el 14-04-2020).

98. Ello implica que el denunciante no tenga la condición de partícipe. Recordemos que el partícipe es la persona que colabora con el autor en la ejecución del tipo penal sancionado como delito contable. En este caso se pueden presentar dos figuras. La primera de ellas es el instigador y la segunda es el cómplice. Recuperado de (Consultado el 20-02-18).

410. Yañez Enríquez, José, "Evasión Tributaria: Atentado a la equidad", en *Revista de Estudios Tributarios*, N.º 13/2015, Santiago de Chile: Centro de estudios Tributarios, Universidad de Chile, julio del 2015, p. 177.

343. Luna-Victoria, Manuel, "La administración Tributaria en el Perú", en *Cuadernos Tributarios*, N.º 11, julio de 1991, p. 123.

379. Figueroba, Alex, "Teoría de juegos: ¿en qué consiste y en qué ámbitos se aplica?", informe publicado en el

portal Psicología y Mente, dentro de la sección Psicología social y relaciones personales. Recuperado de (Consultado el 04-12-18).

426. Prometeus Global Solutions, “Volumen, variedad, velocidad, veracidad y valor, las 5 dimensiones del Big Data”, publicado con fecha 19-02-19. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

14. Paraisos-Fiscales.Info, “La guía de las inversiones offshore. Qué es la elusión fiscal”. Recuperado de .

50. Entendida esta como la “acción y efecto de exigir impuestos, prestaciones, multas, deudas, etc.”. Esta información aparece en el Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de . (Consultado el 14-04-2020).

99. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 815, se consideran al autor o autores del delito tributario. También se incluye al partícipe.

411. Cado, Osvaldo, “Política fiscal y evasión: Una introducción práctica a la teoría de los juegos”, en *UPC Review of Global Management*, vol. 3, número 1, junio del 2017.

344. Luján, Alexis, “La aplicación de la norma tributaria en un ejemplo práctico: el caso del arrendamiento con opción de compra con una entidad no financiera”, en *Agnitio*, el 29-06-18. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).

380. Blazquez Vallejo, María de Gracia, “Teoría de Juegos y aplicaciones: El Dilema del prisionero”. Recuperado de . (Consultado el 27-11-18).

427. Maroto, Chema, “Big Data y su impacto en el sector público”, ob. cit.

15. Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco Javier, “Consideraciones de Política Fiscal sobre no pago de Impuestos”, en *Infotax, Revista Virtual de Tributación*, Año I, N.º 1, octubre del 2000, Lima: Asociación de Especialistas en Tributación-Universidad de Lima.

51. Arias Minaya, Luis Alberto, “Para mí, ampliar la base tributaria significa eliminar exoneraciones tributarias”, entrevista concedida al *Diario Gestión*, publicada en la sección Economía de la edición

del día 08-04-16. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

120. Arce Furuya, Luis Alberto, *Defraudación tributaria en el Perú*. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

412. Gil Izquierdo, María y Onrubia Fernández, Jorge, “La ineficiencia del gasto público: ¿Incentivo a la evasión fiscal?”, trabajo presentado en el XIII Encuentro de economía pública, Almería, 2 y 3 de febrero del 2006, p. 26.

345. SUNAT, “La gestión de la SUNAT en los últimos cinco años: Principales logros y avances. 2001 -2005”, p. 58. Recuperado de (Consultado el 02-05-2020)

381. Jiménez, Gerardo, “La evasión fiscal como un juego perder-perder”, en *Revista Economía y Sociedad*, N.º. 25-26, mayo-diciembre del 2004, Costa Rica, p. 67.

428. Se presentan casos donde existe “ruido de la información” cuando las fuentes desde donde se toman los datos, no son confiables o valederas. En este punto, estamos de acuerdo con lo indicado por Cuadrado y

Calderó cuando indican que “los problemas de ruido surgen cuando se acepta como válida y confiable una fuente que no lo es. Luego datos falsos inducen a decisiones erróneas que pueden tener consecuencias negativas para alguien”. Ver Cuadrado, Guillermo Alberto y Calderón, Juan Ernesto, “Ruido y Silencio en las nuevas tecnologías de la información”, en *Revista Philosophia*, número 68, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza-Argentina, Año 2008, p. 14.

16. RAE, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de .

52. Barra, Patricio, “Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”, documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de Eurosocietal, Buenos Aires: Argentina, mayo del 2006, p. 3. Publicado por el Servicio de Impuestos Internos de Chile. Recuperado de . (Consultado el 15-04-2020).

121. GARCÍA NAVARRO, Edward, Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

413. Albi

Ibañez, Emilio, “Elusión y evasión fiscales (La investigación económica)”, Documento de trabajo N.º 8827, Facultad de Ciencias Contables y Empresariales, Madrid: Universidad Complutense, Campus de Somosaguas, pp. 19 y 20. Recuperado de (Consultado el 10-12-18).

346. Massad, Leonel R., “Simplificación Tributaria: Concepto, Análisis y Consecuencias”, en *Simplificación Tributaria-CIAT*, p. 12. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020)

382. Universidad Militar de Nueva Granada. FAEDIS, Facultad de Estudios a Distancia, Unidad 6, Teoría de los Juegos y Decisión, p. 34. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

429. Maroto, Chema, “Big Data y su impacto en el sector público”, ob. cit.

17. RAE, ob. cit. Recuperado de .

53. Castro Alfaro, Alain; Marrigo Salas, Lina y Hernandez Royett, Javier, “Incidencia en la complejidad tributaria en las empresas colombianas”, en revista *Espacios*, vol. 39, N.º 47, Año 2018,

. 13. Recuperado de (Consultado el 15-04-2020).

347. Mehl, Lucien, ob. cit., p. 314.

430. Macías, Esther, “Adoptar “Big data” no es un problema de tecnología sino de gobernanza del dato”, entrevista a Alfonso Castro, responsable en materia tecnológica de Agencia Tributaria de España. Recuperado de (Consultado el 13-08-19).

122. Sería el desarrollo de la idea delictiva que está en la mente del propio autor.

18. Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco Javier, ob. cit.

54. Castro Alfaro, Alain; Marrigo Salas, Lina y Hernandez Royett, Javier, ob. cit.

348. El País, “La Conciencia Fiscal”, editorial publicada el 04-06-1984. Recuperado de . (Consultado el 02-05-2020).

431. Maroto, Chema, “Big Data y su impacto en el sector público”, ob. cit.

123. Sierra, Mario y Alejandro Cantaro, *Lecciones de derecho penal: Parte general*, Argentina: Edit. EdiUNS, Bahía Blanca, 2005. pág. 301.

19. Castillo, Juan Lino, “Evasión fiscal legítima”, artículo publicado en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT*, Números 3 y 4, diciembre de 1970, p. 7. Recuperado de . (Consultado el 15-04-2020).

55. Jorratt De Luis, Michael, “Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria”, publicado en octubre de 1996, dentro de la sección Estudios Económicos-Tributarios de la página web del Servicio de Impuestos Internos de Chile. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

349. García Maynes, Eduardo, en *Revista Informativo Caballero Bustamante*, segunda quincena-diciembre 1996.

432. Diccionario de La Real Academia Española RAE. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

124. Torregrosa López, Francisco Javier, *Término crimipedia: iter criminis*, Centro para el

estudio y prevención de la delincuencia, España: Universitas Miguel Hernández, 2017, p. 2. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

20. Martínez -Carrasco Pignatelli, José Miguel. Derecho Financiero y Tributario I. 2.ed., Madrid: Editorial Reus, 2015, pp. 123 y 124.

56. Jorratt De Luis, Michael, Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia, Documento de debate # IDB/FMM 0110, Banco Interamericano de Desarrollo. Sector de capacidad institucional y finanzas, junio del 2010. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

350. Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 4.a ed., Editor Noeses, 2007, pp. 609 y 610.

433. Soto Apolinar, Efraín, Diccionario Ilustrado de Conceptos matemáticos, 3.a ed., México, 2011. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

125. Castañeda Ferradas, Carlos, El iter criminis: Grados del desarrollo del delito, p. 2. Recuperado de:

. (Consultado el 15 de enero del 2018)

21. Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, tomo único, 7.a ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 382.

57. Loyo Guevara, Fausto Marcelo, “La evasión de los impuestos al comercio exterior”. Tesis para sustentar el grado de Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002-2003, p. 44. Recuperado de . (Consultado el 15-04-2020).

351. Alva Matteucci, Mario, “¿Cuál es la diferencia entre infracción y sanción tributaria?”, publicado el 02-09-14 en el blog personal del autor. Recuperado de . (Consultado el 02-05-20).

434. Recuperado de . (Consultado el 20-08-19).

126. Castro Maradiaga, Juan Bautista, “Las etapas del iter criminis y su aplicación práctica en los tipos de injusto de homicidio y asesinato”, en Revista de Derecho

N. 12, Nicaragua: Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Centroamericana, 2009, p. 98.

22. Mena Garrido, A.; Rodríguez de la Cruz, Ricardo y Rubio Medina, Robert, “Influencia de la evasión tributaria e informalidad”, publicado el 14-12-2008. Recuperado de . (Consultado el 10-04-2020).

58. Portal Team Adnic Admin, “Resistencia fiscal: la más efectiva de todas las opciones pacíficas”, publicado el 05-08-19. Recuperado de . (Consultado el 15-04-2020).

352. Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano”, en Revista Intangible Capital, volumen 3, número 16, Año 2007, p. 65. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020)

383. Bravo Raspeño, Juan, “Teoría de juegos y tipos de juegos”, en Zona Económica. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

435. Ibertech, “El algoritmo como elemento diferenciador en el análisis del

Big Data”, publicado el 18-05-16. Recuperado de <https://www.ibertech.org/el-algoritmo-como-elemento-diferenciador-en-el-analisis-de-bigdata/> (Consultado el 20-08-19).

127. Villavicencio Terreros, Felipe Andrés, *Derecho penal: Parte general*, Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007, p. 415.

23. Lalanne, Guillermo A., “Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT*, vol. 44, abril del 2006. Recuperado de .

59. Borinsky, Mariano, “Las razones de la evasión fiscal”, en portal INFOBAE, el 19-02-19. Recuperado de (Consultado el 15-04-2020).

352. Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano”, en *Revista Intangible Capital*, volumen 3, número 16, Año 2007, p. 65. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020)

384. Debemos aclarar que las penas que se señalan en este ejemplo no son las mismas que figuran en el Código Penal peruano. Su

utilización es únicamente para efectos didácticos.

436. Minerva, “¿Qué es Knowledge Discovery in Databases o KDD?” Recuperado de (Consultado el 21-08-19).

128. Jiménez De Asúa, Luis, *Tratado de derecho penal*, t. VII, Buenos Aires: Losada SA, 1970, p. 225.

24. Ello puede darse inclusive en situaciones en las cuales el legislador no previó determinada conducta de parte de los contribuyentes, los cuales en un análisis de diversos escenarios, optan por un determinado andamiaje construido con las normas para rebajar o disminuir la carga impositiva que recae sobre ellos

60. Fromm, Erich, *El miedo a la libertad (Obras maestras del Pensamiento contemporáneo)*, México DF: Editorial Origen/Planeta, 1985, p. 310.

353. Molina, Clara Elena, “Conducta individual y conciencia tributaria”, en *Revista de Administración Tributaria. CIAT*, número 12, marzo de 1993, p. 89. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020).

385. En términos del proceso penal equivale a decir que los cargos serán retirados.

437. Díaz De Sarralde Míguez, Santiago, “Fiscalidad, Big Data y Análisis de Redes. Un estudio introductorio de la red mundial de convenios de doble imposición”, *Documentos de trabajo del CIAT*, N.º 3, setiembre del 2018, p. 22. Recuperado de (Consultado el 16-08-19).

129. Hurtado Pozo, José, *Manual de derecho penal. Parte general I*, 3.a ed., Lima: Grijley, 2005, p. 796.

25. Alguno mencionan en la doctrina “espiritualidad de la norma”.

61. SUNAT, “Un marco adecuado para la fiscalización”, en revista *Tributemos*, correspondiente al período setiembre 2001. Revista editada por la SUNAT.

386. Si se observa, sería exactamente lo contrario a lo que el primer detenido realizaría en caso de que confiese para encontrar evidencia inculpatoria al otro detenido.

354. Astete Rivas, Cecilia Noemi, *Conciencia tributaria y cumplimiento fiscal bajo el marco de la nueva reforma tributaria 2017*. Tesis para optar el título de Contador Público. Facultad de Ciencias Financieras y

Contables.Universidad Nacional Federico Villarreal. Lima, 2018, p. 48. Recuperado de . (Consultado el 25-04-2020).

438. González García, Ignacio, “Analytics y big data: La nueva frontera. Caso de uso en la AEAT”, en Revista de Administración Tributaria, N.º 44, octubre del 2018, CIAT/AEAT/IEF, p. 47.

130. Quilla Tipula, Delia y Carlos Francisco Raúl Zavaleta Barrera, “Iter criminis’, camino hacia el delito”, en boletín Alerta informativa, del estudio Loza Avalos Abogados, p. 2. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

26. RAE, ob. cit. Recuperado de .

62. Alva Matteucci, Mario, “La Coacción y la Coerción: ¿Cuándo son utilizadas en materia tributaria?”, publicado en el blog personal del autor con fecha 12-12-11. Recuperado de . (Consultado el 16-04-2020).

387. John Forbes Nash fue un matemático

norteamericano que ganó el premio Nobel de Economía en 1994, por su análisis del equilibrio en la Teoría de los Juegos. En el 2001 se estrenó una película cuyo título original en inglés fue “A beautiful mind”, que se tradujo para Hispanoamérica como “Una mente brillante”, en donde se cuenta su vida. El actor Russell Crowe representó al profesor John Nash en la cinta, la cual fue ganadora de cuatro premios Oscar en el 2001. El matemático Nash falleció el 23 de mayo de 2015 en un accidente de tránsito.

355. Consideramos pertinente indicar los argumentos expuestos en el artículo en mención, aun cuando correspondan al 2001, toda vez que pareciera ser que la propia Administración Tributaria, se encuentra retornando a lo que en su momento debió dar prioridad.

439. Landa, Javier, “f(x) Tratamiento de los datos. ¿Qué es KDD y Minería de Datos?”, publicado el 19-02-16. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

131. Similar a cuando en las caricaturas se aprecia un globo que aparece encima de la cabeza del personaje y se escribe el pensamiento, el cual, al culminar el mismo, se desvanece.

27. Entendiéndose así a las partes contratantes que buscan realizar un acto jurídico cuyo trasfondo es en realidad otro.

63. Paredes, Priscilla Rossana, “Evasión tributaria vs. mecanismos de control implementados por la administración pública”, en revista Retos Revista de Ciencias de la Administración y Economía, vol. 6, núm. 12, Ecuador: Universidad Politécnica Salesiana, 2016. Recuperado de (Consultado el 24-04-2020).

388. Font Barron, Albert, Curso de negociación estratégica, Barcelona: Editorial UOC, 2007, p. 57.

356. Toninelli, Rubén, “Estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos”, Ponencia Tema 3. CIAT. 44.a Asamblea General del CIAT. “El papel de las administraciones tributarias en la crisis global”. Montevideo, Uruguay, 12 al 15 de abril del 2010, pp. 370 y 371. Recuperado de .

440. Zambrano, Juan, “El análisis predictivo y su aplicación a través de la inteligencia artificial”, publicado en el portal Médiun.com con fecha 26-04-18. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).

132. Rangil Lorente, Adrián, Algunas

cuestiones sobre el derecho penal europeo, p. 85. Recuperado de:

28. Saavedra Rodríguez, Rubén, *Elusión, Economía de Opción, Evasión, Negocios Simulados y Planeamiento Tributario*. Material de Enseñanza utilizado en el Colegio de Contadores Públicos de Lima.

64. Alva Matteucci, Mario, “¿Se debe afectar tributariamente a la economía digital?”, publicado en el blog personal del autor el 14-01-2020. Recuperado de . (Consultado el 16-04-2020).

389. Tarzijan, Jorge y Paredes, Ricardo, *Organización Industrial para la estrategia empresarial*, parte IV, *Comportamiento estratégico de las firmas*, 2.a ed., México: Editorial Pearson Prentice Hall, 2006, p. 194.

357. Rojas Martínez, Guadalupe del Socorro, *La conciencia tributaria y sus efectos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado del distrito de Cajamarca en el año 2015*.

Tesi para optar el grado de maestría en Ciencias con mención en Tributación. Escuela de Posgrado. Universidad Nacional de Cajamarca, 2018, p. 2.

441. Morello, Federico, “Análítica avanzada para la transformación digital”, en Portal PWC de Chile, publicado el 25-01-18. Recuperado de (Consultado el 20-08-18).

133. Quilla Tipula, Delia y Carlos Francisco Raúl Zavaleta Barrera, ob. cit., p. 3.

29. En julio es la gratificación por Fiestas Patrias y en diciembre es la gratificación por Navidad.

65. Portal Actualícese, “Beneficios tributarios, ¿un canal para patrocinar la evasión de impuestos?”, publicado el 27-02-18. Recuperado de (Consultado el 16-04-2020).

390. “Una puja es aquello que estás dispuesto a dar (cuánto dinero) por un producto (subasta). Para adquirir cualquier subasta hay que realizar una puja, es decir, tendrás que ofrecer una cantidad de dinero. Si tu puja resulta ser la más alta, ¡la subasta es tuya!”. Recuperado de

. (Consultado el 10-12-18).

358. Barra, Patricio, “Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”, versión del 02-05-06. Documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de EUROSOCIAL, Buenos Aires, Argentina, mayo del 2006, p. 6. Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020).

134. Castañeda Ferradas, Carlos, ob. cit., p. 3.

30. A través de esta, el empleador dicta las normas o reglas básicas reguladoras del comportamiento en la empresa y las pautas fundamentales para la convivencia en el centro de trabajo, cuyo cumplimiento obliga al trabajador. Un claro ejemplo lo constituye el Reglamento Interno de Trabajo.

66. Apoyo Consultoría, *Análisis de las exoneraciones e incentivos tributarios y propuesta de estrategia para su eliminación*. Documento Final, 19 de junio del 2003, p. 83. Recuperado de . (Consultado el 16-04-2020).

359. Bonell Colmenero, Ramón, “Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*,

XLVII (2015) 181-202 / ISSN: 1133-3677, p. 195. Recuperado de . (Consultado el 26-04-2020).

391. Recuperado de . (Consultado el 10-12-18).

442. Arrabales Moreno, Raúl, “Análisis predictivo: con Big data el futuro no se predice, se cambia”, publicado en el portal ICEMD con fecha 20-09-16. Recuperado de (Consultado el 20-08-19).

135. Reátegui Sánchez, James, Manual de derecho penal. Parte general, vol. II, Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 998.

31. En virtud de ella, el empleador se encuentra facultado a dar órdenes al trabajador para su cumplimiento; es decir, asignar contenido concreto a su actividad, pudiendo disponer variaciones dentro de ciertos límites a la forma y modalidades de la prestación de servicios del trabajador (por ejemplo, la manera cómo deben ser ejecutadas las tareas, el lugar y tiempo en que se van a prestar los servicios).

67. Enciclopedia Económica, Demanda elástica. “La

demanda elástica es aquella demanda de mercado que varía según el precio del producto. De esta manera, un cambio en el valor del bien impactará de manera proporcional sobre la cantidad demandada. En definitiva, si el precio de un producto sube, su demanda baja, y por lo tanto esta se denomina elástica. Suele ocurrir con aquellos productos que poseen bienes sustitutos”. Recuperado de . (Consultado el 17-04-2020).

392. RAE, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de .

360. Este tipo de situaciones ya se aprecia en el cronograma de cumplimiento de obligaciones tributarias, en donde se aprecia que el último día del cronograma de vencimientos está orientado especialmente a los Buenos contribuyentes

443. Rouse, Margaret, “Análisis de Big data”, publicado en noviembre del 2012. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).

136. Reátegui Sánchez, James, Manual de derecho penal. Parte general, vol. II, Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 998.

32. Por esta facultad, el empleador regla la disciplina en la empresa, pudiendo imponer sanciones a los trabajadores por el incumplimiento de normas laborales o de órdenes específicas, pudiendo ser estas, desde una amonestación verbal hasta el despido.

68. Alva Matteucci, Mario, “La SUNAT optó por lo más fácil: incrementaron las detracciones”, publicado en el blog del propio autor, con fecha 14-03-18. Recuperado de . (Consultado el 16-04-2020).

393. RAE, ob. cit. Recuperado de .

361. DIAN, Guía metodológica para segmentación de contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Servicio y Control. Versión 3, actualizada con contribuyentes inscritos en el RUT al 28 de febrero del 2018. Elaborado por Coordinación de Gestión de Canales de Servicio. Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente, Colombia, agosto del 2018, p. 7.

444. Sobre el tema, Balagueró indica lo siguiente: “Si nos movemos en el contexto de Big Data, entendemos por dataset aquellos conjuntos de datos tan grandes que las aplicaciones de procesamiento de datos tradicionales no los pueden procesar debido a la gran cantidad de datos contenidos en la tabla o matriz”. Balagueró, Thaís, “¿Qué son los datasets y los dataframes en el Big Data?”, publicado

- el 13-11-18 en el portal Deusto Formación. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).
- 137.** Muniesa, Ana, El iter criminis y los sujetos activos del delito. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 33.** Informe N.º 095-2004-SUNAT/2Booooo, emitido por la SUNAT. Recuperado de .
- 69.** Cabanellas De Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, 5.a reimpression, Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 1982, p. 69.
- 394.** Radio Programas del Perú RPP, “Evasión Tributaria es la segunda más alta de la región”, publicada el 11 de febrero del 2013. Recuperado de .
- 362.** SII online. “SII comienza a aplicar segmentación de contribuyentes en la atención al público en sus oficinas territoriales”. Información publicada en el portal del SII, con fecha 26 de mayo del 2008. Recuperado
- 445.** Minerva, “¿Qué es Knowledge Discovery in Databases o KDD?”, ob. cit.
- 138.** Caro Coria, Dino Carlos, “Sobre el nuevo régimen penal tributario y aduanero impuesto por los Decretos Legislativos N.º 1111 (29-06-12), N.º 1113 (05-07-12) y N.º 1114 (05-07-12)”, en CEDPE. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 34.** Luque Bustamante, Javier, “Algunos apuntes sobre la Norma XVI”, publicada en agosto del 2012. Recuperado de .
- 70.** Diccionario De La Real Academia Española, vigésima segunda edición. Recuperado de (Consultado el 24-04-2020).
- 395.** Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco Javier, “Consideraciones de Política Fiscal sobre no pago de Impuestos”, en INFOTAX, Revista Virtual de Tributación, Año I, N.º 1, octubre del 2000, Asociación de Especialistas en Tributación, Universidad de Lima.
- 466.** Steinberg, Beatriz, “Propuesta de uso de un modelo predictivo para la determinación del perfil de riesgo de los contribuyentes en la República Argentina”, en Revista de Administración Tributaria, N.º 33, CIAT/AEAT/ IEF, junio del 2012, p. 129. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).
- 139.** Reátegui Sánchez, James, Las consideraciones en torno a los grados de desarrollo del delito, material utilizado en la capacitación del curso-taller “Teoría del delito y principio de imputación necesaria”, taller que se llevó a cabo en los distritos fiscales de Arequipa el 20 y 21 de enero del 2014, y en Moquegua, el 28 y 29 de enero del 2014. Evento organizado por la Escuela del Ministerio Público. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 35.** Bravo Cucci, Jorge, “El Fraude a la Ley Tributaria”. Recuperado de .
- 364.** Verdi, Marcio, “Eficacia y eficiencia”, publicado el 06-02-11 en el portal del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020).
- 447.** Steinberg, Beatriz, “Propuesta de uso de un modelo predictivo para la determinación del perfil de riesgo de los contribuyentes en la República Argentina”, ob. cit.
- 140.** Pariona Arana, Raúl B, “Delimitación entre actos preparatorios y actos de ejecución del delito. La problemática del límite mínimo para la intervención penal en los delitos de imperfecta realización”, en Revista Cathedra - Espíritu del Derecho, N.º 2, Año 2, mayo de 1998.
- 36.** Luján, Alexis, “El combate del fraude a la ley e el derecho tributario: debate antiguo con relevancia actual”, informe publicado en el Portal IUS 360, con fecha 06-07-18. Recuperado de . (Consultado el 13-04-2020).

- 72 . Bramont Arias, Luis, *Temas de Derecho Penal*, tomo IV, Lima, 1990, p. 83.
365. Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de reforma del sistema tributario venezolano”, en *Revista Intangible capital*, vol. 3, número 16, Año 2007, p. 74. Recuperado de (Consultado el 03-05-2020).
396. Mensaje de S. E. el presidente de la República de Chile con el que se inicia un Proyecto de Ley que establece Normas Legales para Combatir la Evasión Tributaria. Santiago, 24 de agosto del 2000. Recuperado de .
448. Big Data Marketer, “¿Qué es el análisis predictivo?”, publicado el 01-10-18. Recuperado de (Consultado el 15-08-19).
141. Machicado, Jorge, *Iter criminis o fases de realización del delito*. Apuntes jurídicos. Recuperado de: . (Consultado el 20 de julio del 2017).
73. Como el caso típico de la venta clandestina de cigarrillos y licores.
364. Verdi, Marcio, “Eficacia y eficiencia”, publicado el 06-02-11 en el portal del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020).
397. Pires A. Mario, ob. cit. Recuperado de .
449. Rouse, Margaret, “Análisis de Big Data”, en *Guía esencial: Big data entra en una nueva era, gracias a la analítica*, publicado en noviembre del 2012. Recuperado de (Consultado el 21-08-19).
142. Muñoz Conde, Francisco, *Derecho penal: Parte general*, 2.a ed., Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 413.
74. Ortega López, Juan Ricardo, “La generación de confianza en el contribuyente: La rendición de cuentas y los sistemas de control interno”, 45 *Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: La moral tributaria como determinante en el mejoramiento de la eficacia de la administración tributaria*. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia). Quito, Ecuador, 2011, p. 432. Recuperado de . (Consultado el 18-04-2020).
365. Guillermo García, José, “El cumplimiento voluntario como institución de reforma del sistema tributario venezolano”, en *Revista Intangible capital*, vol. 3, número 16, Año 2007, p. 74. Recuperado de (Consultado el 03-05-2020).
398. Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo único, 7.a ed., ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 382.
450. Las acciones que realice la Administración Tributaria deben procurar que, el contribuyente perciba que, cualquier conducta que este realice en contra del cumplimiento de sus obligaciones tributarias sean más riesgosas y onerosas, que el propio pago de sus tributos, al igual que el cumplimiento de sus obligaciones formales. En este punto es necesario que existan operativos de fiscalización, utilizando para ello la coacción al igual que la coerción.
143. Podría ser el caso en el cual el agente se encuentra a punto de presentar la declaración jurada que contiene la información falsa, pero se arrepiente y no culmina con la ejecución del delito, por lo que

no presenta la declaración jurada al fisco.

75. Sánchez Albavera, Fernando, Constitución Política, acuerdo nacional y planeamiento estratégico en el Perú, Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES). Cepal, febrero del 2003, p. 50. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).

366. SUNAT, Información relacionada con los Centros de Servicios al Contribuyente. Recuperado de (Consultado el 04-05-2020).

399. El artificio es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones. 400 La artimaña equivale a un artificio para engañar.

451. Gestión, “Editorial: Recuperando la sensación del riesgo”, publicado el 25-06-18. Recuperado de (Consultado el 13-08-19).

144. Podría ser el caso en el cual el agente está presentando la declaración jurada que contiene los datos

quelllevan al engaño al fisco, por medio del uso de la clave SOL, ingresa sus datos, el PDT está cargando para su envío pero este se detiene, porque se produce un corte de fluido eléctrico a causa de un apagón generalizado en toda la ciudad, que incluso afecta a los servidores de la propia Administración Tributaria, por lo que el PDT se tiene por no presentado.

76. Sin embargo, pueden presentarse casos muy puntuales de emergencia, como el que actualmente vivimos con la pandemia del coronavirus, por el cual el Estado tomó la decisión de otorgar un bono equivalente a la suma de S/ 380, a familias que se encontraban en situación de pobreza y pobreza extrema, para enfrentar el estado de emergencia generado por el COVID-19.

367. Puig, Alejandra, “La paradoja del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”, publicado el 13 de marzo del 2019 en el portal Expansión, dentro de la sección Tributario. Recuperado de . (Consultado el 03-05-2020)

400. La artimaña equivale a un artificio para engañar.

452. ¿Cómo empleó Costa Rica el Big data para optimizar su cobro de impuestos? Publicado el 05-07-18. En el portal conexión ESAN. Recuperado de

(Consultado el 22-07-19)

145. Silva Forne, Diego, “El delito de defraudación tributaria con especial referencia a la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República de Uruguay, N.º 10, julio-diciembre de 1996, p. 44. Recuperado de: . (Consultado el 18 de enero del 2018)

77. Como el caso en el cual, el Estado se encuentra asumiendo todos los gastos, para poder salvar a la población que ha contraído el virus del COVID-19, sobre todo en el caso de la hospitalización y cuidado hasta que el paciente pueda ser dado de alta.

368. SAT, Sorteo público del SAT entre contribuyentes puntuales. Recuperado de (Consultado el 04-05-2020).

401. El engaño es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.

- 146.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, Derecho penal: Parte general, Buenos Aires: EDIAR, 2000, p. 786.
- 78.** El régimen de percepciones se regula por la Ley N.º 29173.
- 369.** Toro, Juan, Servicio de Impuestos Internos de Chile-SII. “Selección de Contribuyentes a Fiscalizar: El Control Fiscal”. Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), llevada a cabo en la ciudad de París, Francia, del 6 al 10 de noviembre de 1995, p. 3. Recuperado de .
- 402.** El ardid es el artificio empleado para el logro de un fin.
- 454.** Se refiere a la compra o venta de automóviles.
- 147.** Hugo Vizcardo, Sigfredo Jorge, “El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del Derecho Penal y del Derecho Administrativo Sancionador”, en Revista Alma Mater, vol. 2, número 2, 87-100, Lima: UNMSM, Lima, 2015, p. 97.
- 79.** Actualmente la, designación de agentes de percepción se realiza con la emisión de un Decreto Supremo y no a través de la emisión de una Resolución de Superintendencia, como se produjo en el caso indicado como referencia.
- 370.** La coacción es directa y objetiva; además, constituye un mecanismo de presión sobre un determinado individuo, que puede ser en nuestro caso el contribuyente. Es el Estado quien pone énfasis a su poder de autotutela para poner orden.
- 403.** La astucia es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.
- 455.** García Córdoba, Federico. AFIP utilizará Big Data para formar el perfil económico de los contribuyentes. Información publicada el 13/09/2018. Para acceder a su contenido se puede ingresar a la siguiente dirección web: <https://negociosynoticias.com/afip-utilizara-big-data-para-formar-el-perfil-economico-de-loscontribuyentes/> (consultado el 09.08.2019).
- 148.** Enciclopedia Jurídica. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 80.** El segundo punto de la Resolución N.º 0063-2005/CAM-INDECOPI, de fecha 5 de mayo del 2005, emitida por Indecopi considera “declarar infundada la denuncia presentada por Clements Peruana S.A. contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y, en consecuencia, que la Resolución N.º 189- 2004/SUNAT, mediante la cual se le designa a la empresa denunciante como Agente de Percepción del Impuesto General a las Ventas-IGV no constituye la imposición de una barrera burocrática que ilegal ni irracionalmente impida u obstaculice el desarrollo de sus actividades económicas en el mercado”.
- 371.** La coerción es en cambio indirecta y subjetiva, también constituye un mecanismo de presión pero específicamente va dirigido al resto de contribuyentes. Podemos citar como ejemplos de coerción el hecho que la Administración Tributaria realice acciones de cobranza coactiva con la media cautelar de extracción de bienes, sobre los contribuyentes que son deudores, utilizando para ello camiones con grandes banderolas que contienen frases como “Aquí se transportan bienes embargados”.
- 404.** También se le conoce como la Teoría de la Acción Racional.
- 456.** La Ley General Tributaria, oficialmente es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. La cual ha tenido varias modificaciones hasta la actualidad.

- 149.** Poder Judicial del Perú, Diccionario Jurídico. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 81.** Indecopi, Expediente N.º 000080-2004/CAM. Recuperado de .
- 372.** González Jiménez, David, Metodología para la selección del contribuyente a fiscalizar, Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Cuba, Segundo premio, XV Concurso de monografías CIAT/AEAT/IEF, p. 33.
- 405.** Piñeros López, Mauricio, La Evasión y el pago de impuestos. Análisis del comportamiento del contribuyente desde la racionalidad y la interacción social. Trabajo de Grado. Universidad Pedagógica Nacional. Bogotá, 2013, p. 57.
- 457.** SII, El Big Data Fiscal, publicado en el periódico Expansión en julio 2017. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.enriquezysociados.com/sii-big-data-fiscal/> (consultado el 09.08.2019).
- 150.** Nos referimos al cierre temporal o definitivo del establecimiento; la cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas; la disolución de la persona jurídica; y la suspensión para contratar con el Estado por un plazo no mayor de cinco años.
- 82.** Si se desea revisar el texto completo de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional que resuelve el Expediente N.º 6626-2006-PA/TC puede ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.html> (Consultado el 24-04-2020).
- 373.** Hernández Jover, Dayami y Andreu Ayala, Belkis Angela, Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Cuba, “Selección de contribuyentes a fiscalizar, a partir de la implementación de un sistema informatizado diseñado al efecto y una propuesta general de procedimiento. Caso cubano”. Segundo Premio. XV Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF, pp. 1 y 2.
- 406.** Sobre el tema del contribuyente despistado recomendamos la lectura de un informe titulado “Los contribuyentes y el fisco vistos desde la óptica de los dibujos animados de los años 60, 70 y 80”, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: (Consultado el 11-12-18).
- 458.** Son las siglas de la Agencia Española de Administración Tributaria.
- 151.** Machicado, Jorge, “La culpabilidad”, en Apuntes jurídicos. Recuperado de: . (Consultado el 11 de enero del 2018)
- 83.** Alva Matteucci, Mario, “El PDT N.º 617 y la utilización económica de servicios: ¿Existe relación directa?”, publicado en el blog personal del autor, con fecha 17-03-14. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).
- 374.** El contraataque de Michael Jorratt: “Aprendí lo que era meterse con el FUT, pero no me arrepiento”. Nota a cargo de Héctor Cárcamo. Publicado en la sección Mercados del diario El Mostrador de Chile, en su edición de fecha 04-01-16. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).
- 407.** Vidal De La Rosa, Godofredo, “La teoría de la elección racional en las ciencias sociales”, en Revista Sociológica, vol. 23, Número 67, México, mayo-agosto del 2008. Recuperado de (Consultado el 11-12-18).

- 152.** Situación parecida se presentó en el caso del despiste del bus de pasajeros que se desbarrancó en el serpentín de Pasamayo, en los primeros días del mes de enero del 2018, con el trágico saldo de 52 personas fallecidas y 6 heridos.
- 84.** Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término Subterfugio significa lo siguiente: “Del lat. subterfugium.1. m. Efugio, escapatoria, excusa artificiosa”. Recuperado de .
- 408.** Bergman, Marcelo y Nevarez, Armando, “¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento”, en *Revista Política y Gobierno*, Primer semestre, vol. XII, Número 001, México, Semestre del 2005, p. 38.
- 460.** Enríquez, Juan José, “SII-Suministro Inmediato de Información del IVA ¿En qué consiste?” Recuperado de (Consultado el 09-08-19).
- 153.** Machicado, Jorge, art. cit.
- 85.** Casanova-Regis, Roberto, “Claves para aumentar la recaudación tributaria”, publicado con fecha 08-12- 2017 en la sección Economía del diario oficial *El Peruano*. Recuperado de . (Consultado el 24-04-2020).
- 409.** Alva Matteucci, Mario, “Potencialidad del servicio vs prestación efectiva: ¿Qué criterio aplicar en los Arbitrios Municipales?” Recuperado de (Consultado el 11-12- 18).
- 154.** Cabanellas de Torres, Guillermo, *Diccionario jurídico elemental*, Buenos Aires: Heliasta SRL, 5.a reimpresión, 1982, p. 105.
- 86.** Alva Matteucci, Mario, “¿Conoce usted los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica?”, en revista *Actualidad Empresarial*, N.º 319- segunda quincena de enero del 2015.
- 410.** Yañez Enríquez, José, “Evasión Tributaria: Atentado a la equidad”, en *Revista de Estudios Tributarios*, N.º 13/2015, Santiago de Chile: Centro de estudios Tributarios, Universidad de Chile, julio del 2015, p. 177.
- 461.** “Cómo el “Big data” ayuda a luchar contra el fraude fiscal”, publicado el 24-11-17 Recuperado de (Consultado el 22-07-19).
- 155.** A esto también se le conoce como “intencionalidad”.
- 411.** Cado, Osvaldo, “Política fiscal y evasión: Una introducción práctica a la teoría de los juegos”, en *UPC Review of Global Management*, vol. 3, número 1, junio del 2017.
- 462.** Central americadatacom, “Información de negocios. Big data mejora cobro de impuestos”, publicado el 02-05-18. Recuperado de
- 156.** Sanabria Ortiz, Rubén, *Comentarios al Código Tributario y los ilícitos tributarios*, 3.a ed., Lima: Editorial San Marcos, junio de 1997, p. 594.
- 412.** Gil Izquierdo, María y Onrubia Fernández, Jorge, “La ineficiencia del gasto público: ¿Incentivo a la evasión fiscal?”, trabajo presentado en el XIII Encuentro de economía pública, Almería, 2 y 3 de febrero del 2006, p. 26.
- 463.** Marinkovic Febré, Erick, “La transformación digital del SII forma parte de su ADN”, en *Revista Gerencia*, publicado en setiembre del 2016. Recuperado de (Consultado el 22-08-19).
- 157.** Jiménez de Asúa, Luis, “Lecciones de derecho penal”, *Biblioteca Clásicos del Derecho*, vol. 7, México: Harla, 1997, p. 243.
- 413.** Albi Ibañez, Emilio, “Elusión y evasión fiscales (La investigación económica)”, Documento de trabajo N.º 8827, Facultad de Ciencias Contables y Empresariales, Madrid: Universidad Complutense, Campus de Somosaguas, pp. 19 y 20. Recuperado de (Consultado el 10- 12-18).
- 464.** Villarrubia, Celia, “Chile calcula su IVA mediante Big data”, en Portal DCD, publicado el 06-02-18. Recuperado de (Consultado el 22-07-19).
- 158.** Grisanti Avelado, Hernando, *Lecciones de derecho penal*, 11.a ed., Caracas: Editorial Vadell, 1999, p. 192.
- 159.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Derecho penal: Parte general*, ob. cit., pp. 500 y 501.
- 160.** Lusverti Ferreyra, Diego Alejandro, “Breve aproximación al elemento cognitivo del dolo”. Recuperado de:

. (Consultado el 12 de enero del 2018).

161. Manzini, Vicenzo, Tratado de derecho penal, vol. 10, México: Editar, 1961.

162. Colarte, José, “El dolo”, en Derecho Penal. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero de 2018)

163. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, Lima: Editorial Cultural Cuzco, mayo del 2007, p. 45.

164. Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7.a ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 382.

165. Villegas, Héctor, ob. cit., p. 389.

166. Vidal Henderson, Enrique, El modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización, p. 63. Recuperado de: . (Consultado el 11 de enero del 2018)

167. Bramont-Arias Torres, Luis Alberto y María del Carmen García Cantizano, Manual de derecho penal. Parte

especial, Lima: Editorial San Marcos, 1997, p. 415.

168. El artificio es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones.

169. El engaño es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva, porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.

170. La astucia es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.

171. El ardid es el artificio empleado para el logro de un fin.

172. El vocablo fraudulento alude a algo engañoso o falaz.

173. El texto original de la norma en mención era el siguiente: “Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que

establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años”. Este artículo fue sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N.º 27038, la cual fue publicada en el diario oficial El Peruano el 31-12-98.

174. Según lo determina la sentencia recaída en el Expediente N.º 5154-97 de la Sala Penal de la Corte Suprema de la República: “El importe dinerario de la cuota diaria de la multa debe establecerse en atención a un porcentaje del ingreso económico del condenado, si éste posee como única renta lo que recibe de su trabajo, dependiente. Cabe integrar el porcentaje mencionado con arreglo a los topes que establece el artículo 43 del Código Penal, si en la sentencia recurrida se omitió consignarlo”.

175. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 61.

176. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 65.

177. Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria. Recuperado de: (Consultado el 11 de enero del 2018)

178.

Conforme lo precisa Gonzales Bustamante, “[...] existen dos clases de alevosía, la primera, consiste en la sorpresa intencional de imprevisto o acechanza de la víctima, figura que coincide siempre con la premeditación, puesto que requiere actos preparatorios, y la segunda, en el empleo de otros medios que no le den lugar a defenderse ni a evitar el mal, pero esta forma del alevosía siempre coincide con la calificativa de ventaja, y si no existió esta, debe expresarse que la alevosía tampoco se encuentra plenamente configurada”. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

179. Primer significado consignado en la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Lengua Española.

180. Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, ob. cit., p. 24.

181. Con la modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N.º 1114, se ha eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, con lo cual es posible determinar la figura de la comisión del delito, inclusive antes de haberse iniciado el mencionado procedimiento.

182. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

183. Cabanellas de Torres los define del siguiente modo: “Se trata del que presta su nombre o aparece como parte en algún acto, contrato, pretensión, negocio o litigio, que en verdad corresponde a otra persona”. Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario jurídico elemental, ob. cit., p. 309.

184. Diario El Comercio, edición del lunes 26 de julio del 2010. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

185. Diario Piura Web, edición del miércoles 7 de diciembre del 2011. Recuperado de: (Consultado el 15 de enero del 2018)

186. Cabe indicar que esta labor le genera ciertos problemas con los socios, ya que al realizar las provisiones necesarias para el pago de los tributos, inmoviliza determinados montos de dinero para dicho fin, lo cual a veces no es comprendido por los accionistas que desean una mayor distribución de utilidades.

187. Ávalos Pacheco, Milagros, “El contador público y su responsabilidad civil y/o penal”, en Quipucamayok. Revista de Investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, Año 2003, p. 98. Recuperado de:

unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5525/6088 (Consultado el 12 de enero del 18).

188. Pariona García, Félix Armando, “Cambiar hacia lo ético”, en Quipucamayok. Revista de Investigación UNMSM, vol. 10, N.º 19, Año 2003, p. 102. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero del 2018).

189. Northcote Sandoval, Cristhian, “La responsabilidad legal de los administradores y de los contadores”, en Actualidad Empresarial, 2.a quincena de agosto del 2011, N.º 237, p. VIII.

190. Bramont-Arias, Luis Felipe, “El delito tributario: criminalización y tipificación”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT, N.º 32, junio de 1997, p. 64. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

191. Urquiza Videla, Gustavo, Los delitos contables, Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa-CEDPE, Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

192. Blog que trata sobre investigaciones en fraude, “Los 10 delitos contables más comunes”, publicado el lunes 8 de agosto del 2011. Recuperado

d: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

193. Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1113, 1114 y 1123”, en Revista Ita Ius Esto pp. 157 y 158. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

194. Prometheo, Portal de Noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA), “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114 del 05-01-03”. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

195. Luna-Victoria León, César, “Criminalización de las infracciones tributarias. El delito tributario”, en Revista del IPDT, N.º 34, julio de 1998, p. 18. Recuperado de: (Consultado el 12 de enero del 2018).

196. Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel, “Apuntes sobre la vigencia y límites del llamado ‘delito

contable””, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario-IPDT, vol. N.º 32, junio de 1997, editada en junio de 1998, p. 45.

197. Aquí el autor hace referencia al directorio en las sociedades anónimas y los gerentes en las demás sociedades o empresas.

198. Luna-Victoria León, César, ob. cit., p. 19.

199. Prometheo, portal de noticias del Círculo de Derecho Administrativo-CDA, ob. cit.

200. Chang Kcomt, Romy A., “El delito contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: breve análisis de los delitos de peligro”, en Foro jurídico, revista editada por los estudiantes de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N.º 12, 2013, pp. 120 y 121.

201. Ávalos Pacheco, Milagros, “El Contador público y su responsabilidad civil y/o penal en ejercicio de sus funciones en el Perú”, ob. cit., pp. 94-98.

202. Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1113, 1114 y 1123”, ob. cit.

203. Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel, ob. cit., p. 46.

204. Jescheck, Hans-Heinrich y Thomas Weigend, Tratado de derecho penal. Parte general, vol. II, traducción de la 5.a edición alemana. Para el Perú: octubre del 2014, traducción de Miguel Olmedo Cardenete, Lima: Instituto Pacífico. 2014, pp. 992 y 993.

205. García Navarro, Edward, “Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria”, ob. cit.

206. Jescheck, Hans-Heinrich y Weigend, Thomas, ob.cit, p. 1033.

207. Nagler, J., “Das Verhältnis des eigenständigen Verbrechens zur Verbrechensqualifikation”, ZakDR, 1940, p. 365, citado por Gómez Martín, Víctor, “La doctrina del ‘delictum sui generis’: ¿Queda algo en pie?”, en Revista Electrónica de Ciencia y Criminología, RECPC 07-06 (2005). Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

208. En el año 2020, la UIT es de S/ 4,300, por lo que el valor de las 50 UIT indicado en este tipo penal sería de S/ 215,000 para este año.

- 210.** Luna-Victoria León, César, “Criminalización de las infracciones tributarias. El delito tributario”, ob. cit.
- 211.** García Caveró, Percy, Derecho penal económico. Parte especial, V. III, 2.a ed., Lima: Instituto Pacífico SAC, enero del 2016, p. 1494.
- 212.** Prometheo, Portal de Noticias del Círculo de Derecho Administrativo (CDA), “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114 el 05.01.2003”, ob. cit.
- 213.** Se pueden revisar en su integridad ingresando al siguiente enlace web: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 214.** Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, ob. cit., p. 45.
- 215.** García Caveró, Percy, Derecho penal económico. Parte especial, ob. cit., p. 1401.
- 217.** Yacolca Estares, Daniel, “Nuevos delitos tributarios en el Perú. Información falsa, facturas falsas y almacén no declarado”, en Lecciones tributarias N.º 1, 2013. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)
- 218.** García Caveró, Percy, ob. cit., p. 1493.
- 219.** Alva Matteucci, Mario, “¿Un contador puede tener responsabilidad penal?: análisis del delito contable en la legislación peruana”, en Actualidad Empresarial, N.º 380, 1.a quincena de agosto del 2017, p. I-3.
- 220.** JESCHECK, Hans-Heinrich y Thomas WEIGEND, Tratado de derecho penal. Parte general, ob. cit., pp. 389 y 390.
- 221.** Sobre el tema, recomendamos revisar un informe que analiza el delito contable. Para acceder al mismo, ingrese a la siguiente dirección web: . (Consultado el 15 de enero del 2018).
- 222.** Yacolca Estares, Daniel, “Nuevo delito tributario de facturas falsas”, en Actualidad Empresarial, N.º 261, segunda quincena de agosto del 2012, p. I-3.
- 223.** Martín Amez, Fernando, Diccionario de contabilidad y finanzas, Madrid: Editorial Cultural SA, 1999, p. 45.
- 224.** Publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de julio de 1992 y vigente desde el 1 de setiembre de 1992.
- 225.** Aele, “Comprobantes de Pago”, en Análisis Tributario, 2003, Lima, p. 17.
- 226.** Plazas Vega, Mauricio A., El impuesto sobre el valor agregado-IVA, 2.a ed., Santa Fe de Bogotá: Temis, 1998, p. 656.
- 227.** Arancibia Cueva, Miguel, “Tratamiento contable tributario de las notas de crédito, débito y abono”, en Actualidad Empresarial, N.º 100, 1.a quincena de diciembre de 2005, p. I-1.
- 228.** García Quispe, José Luis, “Notas de crédito”, en Actualidad Empresarial, N.º 250, 1.a quincena de marzo del 2012, p. I-12.
- 229.** Alva Matteucci, Mario; Josué

Berna Rojas; Jorge Flores Gallegos; José Calle Sánchez; Maribel Morillo Jiménez; Miguel Ríos Correa y Nora Zúñiga Rodríguez, *Diccionario de jurisprudencia tributaria*, 1.a ed., Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 359.

230. Villanueva Gutiérrez, Walker, *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales. Doctrina y jurisprudencia*, Lima: Pacífico Editores, 2014, p. 285.

231. Sotelo Castañeda, Eduardo y Luis Vargas León, “Poder de policía, guías de remisión e infracciones: algunas reflexiones a partir de nuestro derecho positivo”. En *Revista Ius et Veritas*, año X, N.º 201, Lima, 2000, p. 143. Recuperado de: <http://www.revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15965/16389>. (Consultado el 15 de enero del 2018)

232. Alva Matteucci, Mario, “¿Existe obligación de emitir guías de remisión en caso que no exista traslado físico de la mercadería? El caso de un almacén que es compartido por dos empresas”, en *Actualidad Empresarial*, N.º 215, 2.a quincena de setiembre del 2010, p. I-3.

233. 233 Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

234. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018).

235. *El Comercio*, edición del lunes 26 de julio del 2010, Sección Economía. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

236. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

237. Rosas Torrico, Marcía Amparo, “Sanciones penales en el sistema jurídico peruano”, en *Revista Jurídica Virtual*, Año III, marzo del 2013, N.º 4. Recuperado de: . (Consultado el 15 de enero del 2018)

238. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018).

239. *Loc. cit.*

240. Guersi, Enrique, *La economía informal en América Latina*. Informe publicado en el portal el 23 de agosto del 2005. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)

242. Loayza, Norman, *Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú*. Informe publicado en la revista *Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP)*, N.º 15, 2008, p. 46. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)

243. Loayza, Norman, *ob. cit.*, p. 50.

244. Moreno, Carlos. *La importancia de ser formal*, *ob. cit.*

245. Picón Gonzales, Jorge, “Recaudación e informalidad: ¿hacia dónde va la Sunat?”, Informe publicado en el portal conexión ESAN el 27 de mayo del 2013. Recuperado de: . (Consultado el 2 de enero del 2018)

246. El Decreto Legislativo N.º 1114 fue publicado en el diario oficial *El Peruano* el 5 de julio del 2012. Recuperado de:

. (Consultado el 2 de enero del 2018).

247. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1114. Recuperado de: . (Consultado el 05 de enero del 2018)

248. Recuperado de: . (Consultado el 03 de enero del 2017)

249. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de: . (Consultado el 05 de enero del 2018)

250. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de: . (Consultado el 03 de enero del 2018)

251. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de: . (Consultado el 03-01-18)

252. *Loc cit.*

253. *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado de:

- 254.** Loc cit.
- 255.** Cabanellas De Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, ob. cit., p. 105.
- 256.** A esto también se le conoce como “intencionalidad”.
- 257.** Zaffaroni, Eugenio Raúl, Derecho Penal. Parte general, ob. cit., pp. 500 y 501.
- 258.** García Caveró, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, ob. cit., pp. 1491 y 1492.
- 259.** Pinedo Hidalgo, Patrick, “Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el Decreto Legislativo N.º 1114”, informe publicado en el portal de noticias Prometheo del Círculo Derecho Administrativo, con fecha 13 de enero del 2005. Recuperado de: . (Consultado el 4 de enero del 2018)
- 260.** Álvarez Dávila, Francisco, “Sobre la nueva estructura penal de los delitos tributarios. Reflexiones a partir de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.os 1113, 1114 y 1123”, ob. cit.
- 262.** Gonzales Calleja, Eduardo, “La razón de la fuerza. Orden público, subversión y violencia política en la España de la Restauración (1875-1917)”, en Biblioteca de historia, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1998, p. 235.
- 263.** Wolters Kluwer, Guías Jurídicas. Acción Penal, Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)
- 264.** Rosas Yataco, Jorge, Tratado de derecho procesal penal. Análisis y desarrollo de las instituciones del nuevo Código Procesal Penal, vol. I, 1.a ed., Lima: Pacífico Editores SAC, 2013, p. 209.
- 265.** Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, 9.a ed., actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Buenos Aires: Heliasta SRL, 11.a ed., 1993, p. 11.
- 266.** Macoar, “Delitos Tributarios en el Perú”, jueves 19 de julio del 2007. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 267.** Thomson Reuters, “Doctrina del día: Teoría de la acción penal suplementaria (Crítica de la acción penal pura)”. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 268.** Son actuaciones orientadas para poder determinar si procede o no ejercitar la acción penal correspondiente. Según Víctor Cubas Villanueva, “la investigación preliminar se practica para determinar si respecto a un hecho denunciado como delito, existen los requisitos legales para promover acción penal conforme a lo dispuesto en el art. 77 del C de PP, si esto no ocurre se archivará provisional o definitivamente la denuncia, con lo que termina la participación activa del fiscal”. En “El papel del Ministerio Público en la investigación del delito”, en La reforma en el Proceso Penal Peruano. Anuario del Derecho Penal 2004, p. 217. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)
- 269.** Caravedo Chocano, Javier y Alfonso Montoya Stahl, “Puntos de vista. La reforma del proceso penal”, entrevista a Arsenio Oré Guardia y José Santos Chichizola, en Revista Ius et Veritas, N.º 9, Año 1994, p. 120.
- 270.** Oré Guardia, Arsenio y Giulliana Loza Ávalos, “Teoría del Caso. Instituto de Ciencia Procesal Penal”. Recuperado de: . (Consultado el 03 de octubre del 2017).
- 271.** Vigente a partir del 1 de enero de 1994.
- 272.** Es conveniente recordar que el Ministerio Público es un organismo autónomo reconocido por la propia Constitución Política del Perú.
- 273.** Se refiere al artículo 159 de la Constitución Política del Perú de 1993.
- 274.** Gaceta Jurídica, La Constitución comentada, tomo II, 1.a ed., diciembre del 2005, p. 765.
- 275.** El texto completo de esta ley se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: . (Consultado el 09 de octubre del 2017)
- 276.** Castillo Soberanes, Miguel Ángel, El monopolio del ejercicio de la acción penal en el Ministerio Público de México, México: Universidad Nacional Autónoma de México-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas 1992, p. 42 y 43.

- 277.** Sendra Vicente, Gimeno y otros, *Derecho procesal penal*, Valencia: Colex, 1997, pp. 59-77.
- 278.** El Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 22 de junio del 2013.
- 279.** Es pertinente indicar que aquí se hace referencia a la normatividad tributaria ligada al proceso de fiscalización contenida en el Código Tributario, normas reglamentarias y complementarias.
- 280.** Robles Moreno, Carmen del Pilar; Francisco Javier Ruiz de Castiulla Ponce de León; Walker Villanueva Gutiérrez y Jorge Antonio Bravo Cucci, *Código Tributario: Doctrina y comentarios*, tomo II, 4.a ed., actualizada y aumentada, Lima: Pacífico Editores, 2016, p. 1369.
- 281.** Arancibia Cueva, Miguel y Miguel Arancibia Alcántara, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, vol. II, Lima: Instituto Pacífico SAC, 2017, p. 852.
- 282.** Nakasaki Servigon, César Augusto, “¿Objetos, efectos y ganancias del delito como objeto de defraudación tributaria?”, en *Revista Ius et Praxis*, N.º 43, año 2012, p. 237.
- 283.** San Martín Castro, César, “La persecución del delito tributario”, en *Revista Derecho y Sociedad*, N.º 12, Año 1997, pp. 36 y 37.
- 284.** Tribunal Constitucional, Sentencia del Expediente N.º 01887-2010-PHC/TC. Recuperado de: . (Consultado el 2 de octubre del 2017)
- 285.** Arancibia Cueva, Miguel y Miguel Arancibia Alcántara, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, ob. cit., p. 940.
- 286.** Álvarez Dávila, Francisco, “La cuestión previa en el proceso penal respecto de delitos económicos. Especial enfoque en relación a las imputaciones por delitos ambientales y de propiedad industrial”, en *Revista Ita Ius Esto*, del 15 de noviembre del 2012, pp. 88 y 89. Recuperado de: . (Consultado el 6 de octubre del 2017)
- 287.** Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, “El delito tributario: criminalización y tipificación”, ob. cit.
- 288.** Véase la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria, numerales 5 —referido al artículo 7 del Decreto Legislativo N.º 813— y el numeral 6 —referido al artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 813—. El artículo 1 de la Ley N.º 28671 de fecha 31 de enero del 2006, Ley que modifica la entrada en vigencia del Código Procesal Penal y dicta normas complementarias para el proceso de su implementación, ha dispuesto la vigencia de dichos numerales a partir del 1 de julio del 2006 (cita textual elaborada por el autor Bramont-Arias Torres, Luis Felipe)
- 289.** Bramont-Arias Torres, Luis Felipe, “Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria peruana”, ob. cit.
- 290.** Montero Aroca, Juan, *Introducción al derecho jurisdiccional peruano*, p. 195. Recuperado de: . (Consultado el 3 de octubre del 2017)
- 291.** Arce Furuya, Luis Alberto, “El delito de defraudación tributaria y el ejercicio de la acción penal”, ob. cit.
- 292.** García Caveró, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, ob. cit., pp. 1514 y 1515.
- 292.** García Caveró, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, ob. cit., pp. 1514 y 1515.
- 293.** Romero Villanueva, Horacio,

“Laproporcionalidad de la caución real en el proceso penal”, Astrea. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

294. Corte Constitucional de la República de Colombia. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

295. Enciclopedia Jurídica. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

296. Manzanares Samaniego, José Luis, “La caución penal”, en Anuario de derecho penal y ciencias penales, ISSN 0210-3001, t. 29, Fasc/Mes 2, 1976, p. 263.

297. Sánchez Santos, Jesús, informe publicado en el blog “Acotaciones sobre Derecho”, el lunes 8 de junio del 2009. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

298. Aquí se debe entender al juez que señala la caución.

299. Ya sea a título individual o cuando se utiliza la figura de la banda, en el caso del crimen organizado.

300. Código Procesal Penal de la República Argentina. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

301. Es un proceso penal en Chile que tiene la siguiente indicación: C. Nac. Casación Penal, Sala 1, 13/11/2003-Rodríguez, Daniela A., Lexis N.º 1/100007.

302. Romero Villanueva, Horacio, “La cuestión del ‘quantum’ en la caución real”, en portal . Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

303. Subtema 15: Las medidas cautelares personales II, p. 560. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

304. Lo antes indicado determinará que esas circunstancias deberán ser merituadas por el juez al momento de fijar la caución real.

305. La absolución implica que el imputado no es responsable por los delitos que fueron materia de investigación. Ello determina que la persona no es culpable por el delito por el cual fue juzgado, recibiendo la calificación de inocente.

306. El sobreseimiento es tratado en el artículo 344 del Nuevo Código Procesal Penal, el cual regula la decisión del Ministerio Público. Allí se dispone lo siguiente: “1. Dispuesta la conclusión de la Investigación Preparatoria, de conformidad con el numeral 1) del artículo 343, el Fiscal decidirá en el plazo de quince días si formula acusación, siempre que exista base suficiente para ello, o si requiere el sobreseimiento de la causa. El sobreseimiento procede cuando: a) El hecho objeto de la causa no se realizó o no puede atribuírsele al imputado; b) El hecho imputado no es típico o concurre una causa de justificación, de inculpabilidad o de no punibilidad; c) La acción penal se ha extinguido; y, d) No existe razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos datos a la investigación y no haya elementos de convicción suficientes para solicitar fundadamente el enjuiciamiento del imputado”.

307. Implica que el sujeto que fue procesado fue encontrado culpable de la comisión de un delito y por ende sancionado de acuerdo al Código Penal.

308. Corresponderá aplicar el interés legal.

309. Nótese que el legislador, al usar el vocablo “deberá”, hace hincapié en la obligatoriedad de establecer una caución. No hace

mención al término “podrá”, ya que de haberlo consignado, ello determinaría que se trata de una elección.

310. En este punto es pertinente indicar que cuando se hace referencia a las reglas generales que rigen la caución, corresponde considerar la normatividad del Código Procesal Penal, el cual se desarrolla en el punto 4 del presente informe.

311. Para mayor información, recomendamos la lectura de un trabajo que publicamos hace algún tiempo atrás y que trata sobre el delito contable. Para revisarlo, ingrese a la siguiente dirección web: .

312. El órgano administrador del tributo sería la SUNAT.

313. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, ob. cit., p. 61.

314. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, ob. cit., p. 65.

315. Es un tipo agravado de defraudación tributaria.

317. Es un tipo agravado de defraudación tributaria.

318. Se entiende actualizada hasta el momento, en el cual el deudor cancela la totalidad de la deuda.

319. Alude al término cuándo.

320. Alude al término dónde.

321. Alude al término cómo.

322. Alude también al término cuándo.

323. Este literal fue incorporado por el texto del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114.

324. Acta de sesión plenaria del Segundo Pleno Jurisdiccional Distrital en materia procesal penal de la Corte Superior de Justicia de Moquegua. Tema 1. Pago de la caución como requisito previo para la excarcelación inmediata a cargo del ponente Dr. Pablo Carpio Medina, Juez Superior de la Sala Penal de Apelaciones de

la Corte Superior de Justicia de Moquegua, p. 6. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

325. Baeza Palavecino, Angélica, “¿Cómo se fijan las fianzas en Chile?: los detalles de este beneficio del sistema judicial antiguo”, en diario La Tercera. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

326. Código Procesal Penal de Chile. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

327. Wolters Kluwer, Guías Jurídicas. Fianza en el Proceso Penal, ob. cit.

328. La orden de arresto simplemente especifica el delito o delitos imputados y ordena la detención de la persona acusada de dichos delitos. La orden de arresto no es el documento acusatorio. El documento acusatorio, en el que se acusa a la persona a quien se le imputa el delito, es la acusación formal, la denuncia o la información. (Copia de la cita textual que aparece en la página web: . (Consultado el 12 de enero del 2018)

329. Guía sobre los procesos penales en los Estados Unidos, p. 10. Recuperado de: . (Consultado el 13 de enero del 2018)

330. Aleman, María Cristina, “¿En qué consiste el nuevo sistema penal en México?”, en Ambulante, dentro de la sección Conflictos Sociales, 5 de abril del 2017. Recuperado de: . (Consultado el 12 de enero del 2018)