ANALISIS COMPARADO DE LOS TIPOS Y DE LAS SANCIONES CONFIGURADOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA DE PERÚ Y DE ARGENTINA

Por Daniel Yacolca Estares*

1. RESUMEN

La base de toda la estructura jurídica dentro del modelo de Estado Constitucional y Social de Derecho se cimienta en el derecho constitucional, por lo que el derecho tributario, al crear tributos está sometido a los límites constitucionales. Es decir, mediante los principios constitucionales tributarios que permiten proscribir la arbitrariedad y encauzan la obligación fiscal hacia un sistema tributario justo; donde se respeten los derechos fundamentales desde el momento de su diseño y, con mayor énfasis, durante su aplicación, reconocido históricamente desde la comprensión del deber de contribuir.

En esa estructura tributaria, los ciudadanos tienen que cumplir con el deber de contribuir, caso contrario, se faculta al Estado a criminalizar los incumplimientos tributarios cuando atentan perjudicando los ingresos fiscales.

En esa perspectiva, se configuran en la ley los ilícitos tributarios (delitos o infracciones), desde la potestad sancionadora y la política criminal del Estado. Por ello, la tipicidad de la conducta de los contribuyentes o terceros deben garantizar los derechos fundamentales evitando por un lado involucrar a inocentes en un proceso penal y por otro generando prevenir a toda la sociedad sancionando drásticamente pero justo a los verdaderos evasores de tributos.

2. INTRODUCCIÓN

* Doctor en Política y Sistema Tributario (UNMSM; Lima, Perú).

En el presente artículo, se puede observar un análisis comparado de los tipos y de las sanciones penales configurados en la ley penal tributaria (en adelante LPT) de Perú y de Argentina, mostrando las semejanzas y las diferencias a la luz de la doctrina vigente. El punto de partida es conocer que cada Estado puede diseñar los ilícitos tributarios desde la política criminal. De ahí que en algunos países se criminalizan ciertas conductas y otras no. Es así que criminalizar conductas antisociales como delitos tributarios sólo es posible cuando el mismo ciudadano se aparta de las normas generales de convivencia, esto es, al evadir el pago de impuestos con fraudes tributarios. Más aún en países como el nuestro, donde existe una elevada tasa de evasión tributaria. Sumado al escaso control inductivo y una cultura tributaria, así como el deficiente control administrativo con infracciones y sanciones tributarias. Por consiguiente, es evidente que también existe una falta de prevención especial y general inclusive a nivel de control penal con delitos tributarios, cuyos tipos penales contiene deficiencias en su redacción técnica y doctrinaria.

En esa perspectiva, aprovechando el contexto anterior, el accionar de los agentes económicos dirigido a obtener un ahorro al evadir el pago de impuestos, se apartan de las normas generales de convivencia en un mercado, porque provocan competencia desleal y sobre todo una reducción significativa de la recaudación tributaria, vulnerando de este modo el bien jurídico denominada hacienda pública (equilibrio entre ingreso y gasto público).

Ahí la importancia de la intervención del Estado desde el derecho penal, para corregir dichas conductas en última instancia, cuando los otros medios de control social no han logrado dicho fin. Sin olvidar que el control penal será más eficaz y legítimo cuando el sistema tributario resulte justo, porque le dará a dicha intervención legitimidad. Caso contrario estaríamos ante actos arbitrarios al obligarnos a pagar impuestos

cuando la sociedad no recibe nada a cambio en bienes y servicios públicos.

3. LEGITIMIDAD A LA COACCIÓN ESTATAL Y EL SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO

Cuando el mercado no funciona bien, una política correctamente diseñada por el gobierno, que altere la forma en que la sociedad utiliza los recursos, puede aproximar a la sociedad a un resultado eficiente[1]. En ese sentido, nuestro estudio se centrará sólo en el control penal y la deficiencia que creemos existe en los tipos penales del delito tributario. Dentro de las deficiencias detectadas podemos mencionar; al hecho de que no existiría diferencia entre infracción y delitos por falta de cuantía, posibles vacíos en relación del delito tributario con el delito de lavados de activos, una técnica jurídica deficiente que tipifica en forma incompleta los delitos tributarios, los terceros de la relación jurídica como autores del delito y una deficiencia en crear riesgo en la criminalidad organizada de la informalidad que genera una evasión de niveles cuantiosos en perjuicio del Estado peruano. Esto se presenta cada vez con mayor intensidad porque existen factores tecnológicos y científicos que dejan sin fundamento el límite de lo prohibido de los tipos penales, por lo que requieren ser analizados y reformados.

La importancia del estudio de los tipos penales del delito tributario, están relacionadas con el incremento de la recaudación tributaria, puesto que es tan necesaria para que el Estado pueda obtener los fondos necesarios para cubrir el presupuesto, que cada vez es más necesario en países como Perú, donde la extrema pobreza y la desigualdad se agudiza exponencialmente.

[1] KRUGMAN Paul R.; WELLS, Robin, Macroeconomía (2ª Ed.) Reverte, 2014.

En ese sentido, para aplicar sanciones penales, es menester revisar si nuestro sistema tributario ha sido diseñado con cierta legitimidad y una aproximación al modelo de estado de derecho social y constitucional.

Así advertimos que dicho modelo de estado de derecho, siguiendo a Stiglitz, resulta importante señalar que la tributación permite al Estado obtener recursos para cumplir sus fines programáticos, que comprende preservar para la sociedad los bienes públicos puros que tienen las propiedades de que su consumo no es rival y de que es imposible excluir a nadie de sus beneficios. Por lo que no es viable excluir a nadie de los beneficios del bien. Surge el problema del polizón, que en materia tributaria es denominado evasor. En ese sentido, los impuestos, a diferencia de la mayoría de las transferencias de dinero de una persona a otra, que se realizan voluntariamente, son obligatorios. Si no lo fueran, nadie tendría incentivos para contribuir a sufragarlos debido al problema del polizón. Porque se parte del análisis de la posibilidad de mejorar el bienestar de todo el mundo obligando a contribuir a la financiación de los bienes públicos. Sin embargo, la capacidad del Estado para obligar a los ciudadanos a contribuir a financiar los bienes públicos también puede permitirle obligarlos a apoyar a un grupo social de intereses especiales: puede obligar a un grupo a renunciar a sus recursos en favor de otro. Esta transferencia obligada se ha comparado con un robo, con una importante diferencia: las transferencias que se realizan a través del Estado llevan el manto de la legalidad y el respeto que les confiere el proceso político. Cuando en un país, el proceso político se desvincula de los ciudadanos y se utiliza para transferir recursos a los grupos que están en el poder, la distinción se difumina en el mejor de los casos[2].· Por lo cual, hoy en día es importante diseñar el sistema tributario justo con características deseables: eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad y responsabilidad política.

Es indispensable referirnos a los "tributos" como ingresos públicos de Derecho público[3]. El no pago de los tributos genera un forado en el ingreso público y, de rebote, en el gasto público, esto es, afecta la hacienda pública de un país y sus fines programáticos. En ese contexto se tiene a la hacienda pública como un bien valioso de la sociedad.

Según se puede colegir, el sistema tributario justo nos aproxima a la legitimidad que debe tener todo Estado que someta a tributación a los ciudadanos y más aún cuando puede corregir conductas desviadas a dicho sistema, mediante la utilización del instrumento más peligroso que tiene, la tipificación de delitos tributarios y su persecución penal tributaria. Hayek[4] parte de la definición de libertad, precisando que depende del significado del término coacción y no será preciso acudir a ella hasta que hayamos definido a esta última. La coacción del poder público debe utilizar, se reduce al mínimo y resulta tan inocua como sea posibles mediante la subordinación a normas generales conocidas, de forma que en la mayoría de los casos el individuo no necesita ser objeto de coacción a menos que por sí mismo se coloque en una situación como consecuencia de la cual dicho individuo sabe que tal coacción tiene que ocurrir.

Es así que, la coacción, de acuerdo con reglas conocidas, y que generalmente es el resultado de circunstancias ante las que la persona objeto de aquélla se ha colocado por sí misma, se convierte entonces en un instrumento que asiste a los individuos por igual en la persecución de sus propios fines y no en un medio utilizable para los fines de otros.

---

[2] STIGLITZ (2000: 155) La Economía Del Sector Público, El problema del polizón.

[3] MARTÍN QUERALT, J. y otros (2007). Curso de derecho financiero y tributario. Madrid: Tecnos. ISBN 978-84-309-4605-1, p. 79.

[4] HAYEK, F. (1998: 45) Los Fundamentos de la Libertad, Libertad, coacción y ley.

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

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

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

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

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

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

- Simon, precisa que la función tributaria es un mero instrumento para hacer efectivo el principio de solidaridad.
- Delgado, atina al mencionar que se protege la actividad dinámica de la hacienda pública dirigida a la obtención de lo necesario para atender el interés general, por lo que adquiere la condición de delito socioeconómico que lo aleja de los simples delitos patrimoniales[5].

Profundizando más aún este análisis diremos que también están por quedar extintas aquellas tendencias que ponían delante de la protección del bien jurídico a los deberes que tienen los ciudadanos al Estado, sobre todo los deberes éticos. Se procuró al mismo tiempo una concepción equivocada, dando a entender que los ciudadanos son sancionados, no por vulnerar un bien jurídico protegido sino por incumplir su deber de lealtad con el Estado. Debemos entender con ello, que si bien el derecho tributario puede imponer deberes de colaboración a los contribuyentes para que cooperen y sean leales en la determinación de las bases imponibles y el pago de sus impuestos, ese deber no puede influir en la determinación del bien jurídico protegido[6].

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

4.1. Importancia de incorporar nuevos delitos tributarios

Para iniciar sobre las diversas implicancias que puede generar la aplicación de este nuevo tipo penal tributario de facturas falsas en la Ley Penal Tributaria, es importante ubicarlo dentro del contexto del derecho penal. Como sabemos el derecho penal es el encargado

[5] MANUAL DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, Ministerio de Justicia de España, 2004, pp. 62 y 63.
[6] FERRE OLIVE, Juan Carlos, Op. Cit., p. 43.

de velar en última ratio por la protección de los bienes jurídicos valiosos de la sociedad. Así, la política criminal que toma un Estado sobre las conductas antisociales de sus ciudadanos tiene que reflejar los umbrales de impacto de dichas conductas frente al bien jurídico tutelado. Estos umbrales pueden ser leves cuando ponen en peligro abstracto o concreto al bien jurídico y graves cuando lesionan el bien jurídico. Una vez superado dicho análisis se debe considerar que la actuación del derecho penal es en última ratio. Es decir, cuando los otros medios de control social no han funcionado adecuadamente en la defensa del bien jurídico.

En ese sentido, Claus Roxin nos precisa que: *"Para criminalizar una conducta, debe determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel del sistema penal para lograr resultados positivos. Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas, y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, tal cual es, el sistema penal, en virtud de la dureza de las sanciones."*[7] Por eso el conocimiento de las características esenciales de los bienes jurídicos nos permite saber si deben ser tutelados por el derecho penal, con el fin de lograr resultados positivos. Por ejemplo, dicha intervención se justifica cuando resultan insuficientes otros mecanismos de control social para proteger el bien jurídico que está siendo puesta en peligro o lesionado. Y sólo en este nivel se debe criminalizar una conducta.

Sobre el particular, Juan Bustos menciona que: *"La tendencia que se hace dominante en las modernas legislaciones penales, sobre todo en la referencia en la parte especial, es que la intervención del Estado no se ha de limitar sólo a la protección de bienes jurídicos que pueden ser afectados directamente en la*

[7] ROXIN, Claus, *Limites y sentido de la Pena Estatal,* En: *Problemas básicos del derecho penal*, Madrid, Reus SA, 1976, pp. 20-26.

convivencia social, así tenemos la vida, la salud, el honor, el patrimonio, entre otros, sino que también debe dirigirse a incluir bienes jurídicos cuya afectación se difunde a todos los individuos del cuerpo social así como a los referidos al sistema socio-económico y por ente tributario que han elegido todos los ciudadanos."[8]

En la jurisprudencia española, Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de diciembre de 1990, al referirse al bien jurídico protegido en este tipo de delitos económicos, considera *"(...), a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, (...) y a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático y de Derecho, al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y positiva progresividad, (...)."* Encuadrado dentro de *"(…) la seguridad ciudadana puede definirse como un estado de protección que brinda el Estado y en cuya consolidación colabora la sociedad, a fin de que determinados derechos pertenecientes a los ciudadanos puedan ser preservados frente a situaciones de peligro o amenaza, o reparados en caso de vulneración o desconocimiento (FJ 14-15) de la STC Peruano N. º 05994-2005-HC/TC."*

De lo mencionado precedentemente, podemos colegir que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la función del tributo o la actividad dinámica de la *"hacienda pública"*. Ésta es definida como *"la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de atender necesidades comunes, a la que aquéllos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de los medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias"*[9].[10]

---

[8] BUSTOS RAMÍREZ, Juan, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, bien jurídico y tipos legales, Barcelona, p. 11.

[9] BAYETTO, citado por Emilio Fernández Vázquez en *Diccionario de derecho público,* Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981, conforme título VI, libro II del Cód. Penal español, "Delitos contra la hacienda pública", fuente de la ley que comentamos.

Si es afectada la hacienda pública[11], no solo afecta a un individuo, sino a toda una sociedad (bien colectivo), quienes en nuestro país por ejemplo son los más necesitados. Debido a que los Estado deben contar con los recursos suficientes para cumplir sus fines (Estado de impuestos).[12]

Por eso todos tenemos el deber de contribuir con los gastos públicos y los poderes públicos el deber de respetar los derechos fundamentales, fomentar un sistema tributario justo y el principio jurídico de la supremacía de la Constitución, que se presenta *"(…) a partir del momento en que la jurisdicción reconoce la fuerza normativa de la Constitución y asume que su lealtad a la ley se desvanece cuando ésta contraviene los postulados constitucionales, sucumbe el principio de*

---

[10] GURFINKEL DE WENDY, Lilian y ANGEL RUSSO, Eduardo, Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, 3ra. Edición, actualizada, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993, pp. 247 al 251.

[11] Etimología: La hacienda pública proviene del termino latino "facienda"; del adjetivo francés "financer" y el sustantivo francés "finances", que significa fin, es decir, el pago con el que se concluyen negocios jurídicos. Otros dicen de la voz árabe "chaséna" o "Khaséna" que significa cámara o casa del tesoro.

Concepto: Es el conjunto de activos y pasivos de propiedad del Estado y demás entes públicos. Constituye un medio que le permitía al Estado alcanzar el logro del bien común de su población.

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

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

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

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

ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Industrial Gráfica S.A., Lima, 1987, p. 79.

soberanía parlamentaria y se consolida el principio de supremacía constitucional. Por ello, entre los Poderes Legislativo y Jurisdiccional no existen relaciones de jerarquía, sino de complementación y equilibrio en la ejecución de sus respectivas competencias (FJ 42 de la STC Peruano N.º 0030-2005-AI/TC)."

Esa así que se debe tener en cuenta el deber especial de protección de los derechos fundamentales por parte de los poderes públicos, implica una conducta activa. En el caso de los órganos administrativos dicho deber comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución y las leyes le tienen atribuidas para la protección de los derechos fundamentales sea frente a actos del propio Estado o de particulares[13]. Regresando a la justificación penal para la creación de ilícitos penales tributarios, cuando todavía era impensable transformar en delitos los comportamientos considerados como defraudación tributaria, como menciona Enrique Ruiz Vadillo, se consideraba los siguientes argumentos:

> *"(…) El Estado necesita para su funcionamiento medios económicos y de acuerdo con los sistemas que en cada caso considera más adecuados y en una determinada proporción, los obtiene de cuantos, ciudadanos o no, llevan a cabo operaciones mercantiles, reciben rentas de capital o de trabajo, adquieren bienes a título gratuito, etc.*
>
> *Si alguna de estas personas faltando a su obligación fiscal, oculta, esconde, no declara, manipula, para no pagar y para no pagar lo que debe, si no es descubierto, conduce a la Administración a elevar la presión fiscal, de acuerdo con las previsiones presupuestarias, y, de rechazo conlleva a que otras personas paguen más de lo que debían pagar por un principio de*

[13] Ver: FJ 11 de la STC Peruano 05637-2006-PA/TC, del 03/07/2007

justicia que, en definitiva, es equivalente a proporcionalidad y equilibrio. (…)"[14]

Como referimos anteriormente, esto es aplicable al delito contable tributario y al delito tributario de facturas falsas, puesto que la puesta en peligro concreto a la hacienda pública, con las falsedades contables o las facturas falsas, demuestra una relevancia sustancial del cálculo del tributo debido, sin ser necesario esperar que se dañe dicho bien jurídico.
Por último, su persecución y criminalización implicará incrementar un riesgo real a quienes están acostumbrados hasta hoy a evadir tributos desde las anotaciones (falsas) o no de las operaciones en los Libros y Registros Contables y las facturas falsas, donde se determina el impuesto. De allí la importancia.

5. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA PERUANA.

En nuestro país, se ha promulgado la Ley Penal Tributaria, mediante Decreto Legislativo 813, con un criterio de política criminal tributaria que incorpora en una norma especial los delitos tributarios, derogando los artículos 268 y 269 del Código Penal de 1991, sustentando en su exposición de motivos que se debe a la especialidad y en razón de las materias que confluyen, Derecho Tributario y Derecho Penal, indicando que las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas contenidas en la Constitución Política del Perú.

En la Ley Penal Tributaria sólo se tenía como delitos tributarios a la defraudación como delito de lesión y al delito contable como delito de peligro. Con el Decreto Legislativo N° 1114, se incorpora el nuevo delito

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

tributario de facturas falsas, como delito de peligro y otras modificatorias de la Ley Penal Tributaria.

5.1. Delito de defraudación tributaria como delito de lesión.

El delito de defraudación tributaria como delito de lesión, se regula en el artículo 1º de la LPT, en 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.
Las modalidades del delito de defraudación tributaria se regulan en el artículo 2º, 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 fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

Las agravantes del delito de defraudación tributaria, se encuentra contenido en el artículo 4º de la LPT, 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.

No obstante, si bien en el artículo 4º se consideró agravantes, por su parte, extrañamente también se reguló otras agravantes en el artículo 5º-D de la LPT, indicando que la pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1º y 2º del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

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

5.2. Delitos tributarios de peligro: el delito contable, los delitos de información falsa, facturas y otros documentos falsos y el delito de almacenamiento de bienes no declarados.

El legislador peruano ha incrementado los tipos de delitos tributarios de peligro con la última modificación establecida en el Decreto Legislativo N° 1114. Anteriormente solo el delito contable tributario se encontraba legislado en la Ley Penal Tributaria como delito de peligro. Hoy en día son: El delito contable

tributario, el delito tributario de información falsa, el delito tributario de almacenamiento no declarado y el delito tributario de facturas y otros documentos falsos.

5.2.1. Descripción del tipo penal del delito contable tributario.

La LPT incorpora al delito contable como un tipo penal autónomo en su artículo 5°, la descripción del delito contable tributario es la siguiente:

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

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

inductores en calidad de autores (contadores y demás profesionales), sino únicamente de cómplices y sus penas serán en dicho marco.

El problema que es materia de análisis está referido a la consideración del delito contable como un delito de peligro abstracto en la Ley Penal Tributaria y más aún busca diferenciar al delito contable de la infracción tributaria contable, debido a que no existe en el supuesto de hecho un elemento subjetivo especial, que exprese al delito contable como delito de peligro concreto.

Otro problema del tipo penal del delito contable tributario se presenta con el supuesto de doble contabilidad que no se encuentra regulado, es un vacío que debe ser corregido, incorporando este supuesto en el tipo penal de delito contable.

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

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

El texto es el siguiente:

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

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

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

El texto es el siguiente:

> "Artículo 5-B.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como 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.
>
> 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."

5.2.4. Descripción del tipo penal del delito tributario de facturas y otros documentos falsos.

En el reciente Decreto Legislativo N° 1114, de ha incorporado el artículo 5-C a la Ley Penal Tributaria, considerando un nuevo tipo penal tributario, que se puede denominar delito de documentos tributarios falsos. Pese a que es muy conocido como "Facturas Falsas" que no en global los distintos documentos tributarios como comprobantes de pago distintos a la factura, las guías de remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito. El texto es el siguiente:

> "Artículo 5-C.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos y treinta) días multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria."

El legislador al incorporar el nuevo delito tributario de facturas y otros documentos falsos 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, información falsa en el RUC y almacén no declarado. Esta decisión de política fiscal es

inédita en nuestro país, puesto que antes se configuraba como delito contra la fe pública e incluso incorpora como autores a los terceros de la relación jurídica tributaria.

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

Dichos actos preparatorios burlan los cánones formales que todo contribuyente debe seguir para tributar correctamente (deber de contribuir), como son la emisión de documentos con efectos tributarios, los registros contables y la declaración tributaria debidamente lícita. En este nuevo tipo penal, el evasor y sus cómplices pueden iniciar su camino hacia el delito, confeccionando, obteniendo, vendiendo o facilitando, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

6. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA ARGENTINA.

Los delitos tributarios en Argentina han sido regulados en la Ley Penal Tributaria Nº 24.769, modificado mediante Ley Nº 26.735 de fecha 22 de diciembre de 2011, cuyo texto vigente regula lo siguiente:

6.1.Delitos tributarios

La legislación argentina contiene tipos penales tributarios con la denominación de evasión simple y evasión agravada, no utilizando la denominación defraudación tributaria o fiscal como ocurre en Perú.
La evasión simple, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º de la LPT, reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos ($400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.
La evasión agravada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2º de la LPT, reprime con la pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos ($4.000.000);
b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos ($800.000);
c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos ($800.000);
d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

También se regula en el artículo 3º de la LPT, el aprovechamiento indebido de subsidios como un tipo penal especifico, que reprime con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que

mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos ($400.000) en un ejercicio anual.
Otro tipo penal se regula en el artículo 4º de la LPT, denominado obtención fraudulenta de beneficios fiscales, reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Además, en el artículo 5º de la LPT se decreta que en los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

En el artículo 6º de la LPT, se regula el tipo penal denominado apropiación indebida de tributos, que reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos ($40.000) por cada mes.

6.2.Delitos relativos a los recursos de la seguridad social

Los delitos relativos a los recursos de la seguridad social se encuentran regulados en la LPT, como evasión simple y evasión agravada.

La evasión simple, normada en el artículo 7° de la LPT, reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos ($80.000) por cada mes.

Asimismo, la evasión agravada, normada en el artículo 8° de la LPT, precisa que la prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos ($400.000), por cada mes;
b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos ($ 160.000).

Por su parte, en el artículo 9º de la LPT, se regula la denominada apropiación indebida de recursos de la seguridad social, que reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos ($20.000) por cada mes. También indica que, idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma

de veinte mil pesos ($20.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

6.3.Delitos fiscales comunes

En esta parte, en el artículo 10º de la LPT, regula como delito común a la Insolvencia fiscal fraudulenta, reprimiendo con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

Asimismo, considera como delito común a la simulación dolosa de pago, contenida en el artículo 11º de la LPT, reprimiendo con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

En la legislación argentina, se regula en el artículo 12º de la LPT al delito contable como un delito común, denominándose alteración dolosa de registros, que reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de

cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado. También en el artículo 12º bis. — Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

6.4.Disposiciones generales

En esta parte la LPT señala que las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

Asimismo, en el artículo 14º de la LPT, se indica que cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de

existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

Por otro lado, en el artículo 15º de la LPT se regula agravantes basados en un elemento subjetivo especial distinto del dolo, denominado el a sabiendas. En efecto, se expresa que el que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en

el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.
b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.
c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

Otro tema que regula la LPT en el artículo 16º, es la denominada regularización voluntaria de las conductas que configuran delitos contemplados en la LPT. Es así que en el artículo 16º se señala que el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Por último, en el artículo 17º de la LPT, se regula la independencia de las sanciones penales respecto de las sanciones administrativas, señalando que las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

7. DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE LA LEY PENAL TRIBUTARIA PERUANA Y LA LEY PENAL TRIBUTARIA ARGENTINA.

Las diferencias y semejanzas más notorias en ambas legislaciones son las siguientes:

- En la legislación peruana no se ha considerado una cuantía como condición objetiva de punibilidad o cuantía para que se configure el delito tributario.

Mientras que, en la legislación argentina, se ha considerado los topes a partir de los cuales se configura el delito tributario y que dichos topes de modifican de acuerdo con el proceso inflacionario como ocurrió con la sanción de la Ley Nº 26735, que paso de $ 100.000 a 400,000 para la evasión simple; para la evasión agravada de $ 1.000.000 a $ 4.000.000, por cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año. En materia de apropiación indebida de tributos (retenciones y/o percepciones) el tope pasó de $10.000 a $ 40.000.

—En la legislación peruana no se ha considerado específicamente los delitos en materia de la seguridad social, mientras que, en la legislación argentina, se han considerado como delitos específicos en materia de los recursos de la seguridad social, que también tiene topes que variaron con la sanción de la Ley Nº 26735. En efecto, la evasión simple pasó de $ 20.000 por cada período a $ 80.000 por cada mes y para la evasión agravada: a) el monto evadido pasa de $ 100.000 a $ 400.000 por cada mes; b) si hubiesen intervenido personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, el monto evadido pasa de $ 40.000 a $ 160.000. Por su parte, en la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, el tope a partir del cual se configura el delito pasó de $ 5.000 a $ 20.000 por mes y se precisa que el sujeto activo del delito puede serlo tanto el empleador como el agente de retención o percepción de dichos aportes percibidos y no ingresados.[15]

—La condición objetiva de punibilidad es importante para diferenciar los ilícitos tributarios administrativos y penales. Por ello, es importante que se debe realizar una reforma en la LPT

[15] SOLER, Osvaldo H y CARRICA, Enrique D.. Nueva Ley Penal Tributaria. http://www.soler.com.ar/2012/nueva_ley_penal_tributaria.pdf

peruana para que incorpore una cuantía en los tipos penales con la finalidad de salvaguardar la seguridad jurídica.

—En la legislación peruana la sanción penal de pena privativa de libertad máxima es de doce años, mientras que en la legislación argentina es de 10 años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

—Un tipo penal que en la legislación peruana es un tipo penal de delito tributario autónomo como delito contable, en la legislación argentina, se regula en el artículo 12º de la LPT, como un delito común, denominándose alteración dolosa de registros, que reprime con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado. También en el artículo 12º bis. — Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

—En la legislación peruana se considera como agravante del delito de defraudación tributaria, el supuesto que se presenta cuando el agente forme parte de una organización delictiva. Mientras que en la legislación argentina se expresa un supuesto parecido, cuando señala como agravante el hecho de formar parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en

la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión. Si bien existe una semejanza, la diferencia está en las sanciones y en la amplitud de la conducta agravante en la legislación argentina al referirse el elemento personal de ser jefe u organizador que no se ve en la legislación peruana.

—Por último, una diferencia importante es la condición de funcionario o empleado público y una sanción de inhabilitación perpetua, que no se regula en la legislación peruana, pero sí en la legislación argentina, esto es, las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

8. CONCLUSIONES

La realidad de la violencia más vista es la que se produce con opera tosca o bruscamente, como son la realización de delitos comunes, que todos los días se presentan en los medios de comunicación. Sin embargo, existen también delitos especiales, que son los denominados delitos económicos producidos en el mercado. Ahí estamos frente a delitos donde los autores tienen una característica especial y el bien jurídico también. Estos delitos son conocidos como delitos de cuello blanco y los bienes jurídicos que se ponen el peligro o lesionan son macrosociales o supraindividuales.

Por ello, el aporte de Hayek se puede comprender como la idea de la contención del poder punitivo como fundamento del modelo de Estado de Derecho, donde se crea un espacio social de dinámica. En esta dimensión social la legitimidad de la coacción estatal

viene a constituir el fundamento constitucional para proteger el bien jurídico Hacienda pública mediante delitos tributarios, puesto que quienes evaden los tributos están provocando competencia desleal, por lo que el Estado en dichas situaciones se encuentra habilitado para corregir dichas conductas evasivas, que fomentan la figura del polizón, que destacó Stiglitz, pero que tiene ya varias décadas de teorización.

La evitación del polizón trae consigo que la evasión tributaria debe ser combatida para reducir su impacto en la desigualdad y en la competencia desleal que provoca en el mercado.

El bien jurídico que se protege viene a constituir la hacienda pública, como un bien jurídico macrosocial porque pertenece a toda la colectividad, puesto que es el ingreso tributario y su efecto en el gasto público, esto no quiere decir que el derecho penal crea bienes jurídicos, sino solo se convierte en el brazo sancionador del estado que al ponerse en riesgo o lesionar dicho bien jurídico es necesario su intervención en última razón del derecho.

Cuando se protege el bien jurídico denominada hacienda pública de su lesividad o lesión estamos refiriéndonos a que no se comentan el delito tributario de defraudación tributaria. Mientras que cuando solo ponen en peligro concreto al mencionado bien jurídico, estamos frente a una variedad de delitos tributarios, como son: el delito de información falsa en el RUC, almacén no declarado a SUNAT, facturas falsas y el delito contable, según la legislación peruana y que también se regula en la legislación argentina con ciertos matices.

En conclusión, si bien es cierto la normativa peruana y argentina sobre delitos tributarios tienen muchas semejanzas y pocas diferencias. Pero en ambas legislaciones aún queda asumir el reto de revisar los tipos penales con la finalidad de modernizar sus contenidos de lo prohibido, más aún por los cambios tecnológicos y de la ciencia de estos últimos años hacia un mundo electrónico (fraudes virtuales) y globalizado

(evasión carrusel y deslocalización fiscal de inversiones y treaty shopping en convenio para evitar la doble imposición entre estados). Siempre teniendo en cuenta que el derecho penal no va a solucionar todo el problema, solo hará su parte. Se debe considerar que actúa en última instancia o ultima razón de ser del derecho, por lo que debe estar garantizado por tipos penales de acuerdo a los cambios del mercado.

9. BIBLIOGRAFÍA

Economía

- HAYEK (1998: 45) Los Fundamentos de la Libertad, Libertad, coacción y ley.

- KRUGMAN Paul R.; WELLS, Robin, (2013: 12 y ss) Macroeconomía (2ª Ed.) Reverte, 2014, Principios de Economía.

- STIGLITZ (2000: 155) La Economía Del Sector Público, El problema del polizón.

Derecho:

- ATALIBA, Geraldo (1987), Hipótesis de Incidencia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Industrial Gráfica S.A., Lima.

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

- BAJO FERNANDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina (2001), Delitos Tributarios y Provisionales, Editorial Hammurabi SRL, Edición rustica, Argentina.

❖BUSTOS RAMIREZ, Juan (1982), Consideraciones en torno al injusto, en bases críticas en nuevo derecho penal, Casa Editorial Temis, Bogotá.

❖BUSTOS RAMÍREZ, Juan (1986), Los delitos contra la Hacienda Pública, bien jurídico y tipos legales, Barcelona.

❖FERNANDEZ CARBAJAL, Gerardo (2002), Alcances de responsabilidad penal tributaria del contador público II, En revista: El Contador Público Nº 434, Agosto, Lima.

❖FERRE OLIVE, Juan Carlos, (1985) El Delito Contable, Editorial Praxis SA, Madrid.

❖GRACIA MARTÍN, (1990), La infracción de los deberes contables y regístrales tributarios en el derecho penal, Trivium, Madrid.

❖GURFINKEL DE WENDY, Lilian y ANGEL RUSSO, Eduardo (1993), Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, 3ra. Edición, actualizada, Ediciones Desalma, Buenos Aires.

❖MARTÍN QUERALT, J. y otros (2007). Curso de derecho financiero y tributario. Madrid: Tecnos. ISBN 978-84-309-4605-1.

❖MIR PUIG, Santiago (1985), Derecho Penal, Publicaciones Universitarias, Barcelona.

❖MANUAL DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA (2004), Ministerio de Justicia de España.

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

❖PÉREZ ROYO, Fernando (2012), Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Civitas, Madrid.

❖RUETI, Germán José (2009), Relato general del Panel I "Delimitación entre delitos e infracciones tributarios y sus diversas proyecciones, ERREPAR, España.

❖ROXIN, Claus (1976), Limites y sentido de la Pena Estatal, En: Problemas básicos del derecho penal, Madrid, Reus SA.

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

❖SOLER, Osvaldo H y CARRICA, Enrique D.. Nueva Ley Penal Tributaria. http://www.soler.com.ar/2012/nueva_ley_penal_tributaria.pdf

❖SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ - PÉREZ MANZANO - SUÁREZ GONZÁLEZ, (1988) Manual de derecho penal. Parte especial, Ceura, Madrid.

❖VON LISZT, Frank (1916), Tratado De Derecho Penal (Trad. De la 20°, ed. Alemana por JIMÉNEZ DE AZUA, Luis), Madrid.

❖ZAFFARONI, Eugenio (1991), Manual de Derecho Penal, parte general, Ediar, Buenos aires.