
Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial

José Leandro Reaño Peschiera(*)

Profesor de Derecho Penal en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas

1. Aproximación a la regulación penal en materia tributaria.

La legislación peruana vigente y su aplicación judicial en materia de delitos tributarios⁽¹⁾ es clara expresión del fenómeno expansivo en el que se halla inmerso el Derecho Penal. Los síntomas que permiten diagnosticar esta expansión y desbordamiento del Derecho Penal en materia tributaria se manifiestan en la actual “administrativización” de los delitos fiscales, en la flexibilización de sus reglas de imputación, de los criterios político-criminales que deben presidir las decisiones legislativas en materia penal, y de las garantías procesales que deben observarse en la aplicación de la ley penal⁽²⁾.

Cuando se afirma que el Derecho Penal tributario se encuentra “administrativizado” se quiere destacar que la intervención punitiva está alejada de su finalidad de protección de intereses concretos, tradicionalmente orientada por criterios de lesividad o peligrosidad

concreta (principio de ofensividad) y de imputación personal (principio de culpabilidad), y que más bien el recurso a elevadas sanciones penales obedece exclusivamente a consideraciones de gestión sectorial, orientadas por criterios de eficacia recaudatoria. El refuerzo de un determinado modelo de gestión sectorial corresponde al Derecho Administrativo sancionador, que orienta su intervención en función a consideraciones de afectación estadística, y no de lesividad concreta⁽³⁾. La opción legislativa de criminalizar determinadas infracciones de deberes tributarios y contables, que individualmente consideradas carecen de entidad lesiva grave -o al menos de cierta peligrosidad concreta- para el patrimonio fiscal o para las funciones del tributo⁽⁴⁾, responde a la lógica del Derecho Administrativo sancionador, asumida en este ámbito por el Derecho Penal (proceso de “administrativización” del Derecho Penal).

Así, quienes avalan la legitimidad de la reacción penal frente a meras infracciones de deberes fiscales,

(*) Becario de la Agencia Española de Cooperación Internacional - Ministerio de Asuntos Exteriores. Doctorado en Derecho Penal de la Universitat Pompeu Fabra de Barcelona.

(1) Las infracciones delictivas se encuentran tipificadas en el Decreto Legislativo No. 813 y las normas premiales en el Decreto Legislativo No. 815. Ambos dispositivos entraron en vigencia en abril de 1996, en el marco de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo previsto en la Carta de 1993.

(2) Sobre las causas, manifestaciones, alcances y propuestas de solución frente a este fenómeno expansivo del Derecho Penal, fundamental: SILVA SÁNCHEZ. *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. 2da. edición. Madrid: Civitas, 2001. También en otros pasajes.

(3) *Ibid.*; p. 125.

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

recurren frecuentemente a la estructura de los denominados **delitos de acumulación**, construcción dogmática inspirada en la lógica del **daño o efecto sumativo**, que propone valorar la lesividad de un comportamiento concreto en función a los daños globales que produciría su repetición por el resto de sujetos. La construcción de los delitos de acumulación vincula la ofensividad de una conducta con la pregunta ¿qué ocurriría si todos hicieran lo mismo? Así, por ejemplo, una concreta defraudación fiscal de S/. 2,000; que está muy lejos de incidir significativamente en el financiamiento del Presupuesto General de la República, puede dar lugar a una condena penal entre dos y cinco años de privación de libertad (artículo 3 de la Ley penal tributaria). Conforme a la lógica del **daño sumativo**, la lesividad de esa defraudación residiría en su peligrosidad para el sistema de recaudación si es que todos los contribuyentes la repitieran. No obstante, en el ámbito jurídico-penal, tal forma de razonar comporta la atribución personal de injustos ajenos y consecuentemente la vulneración del principio de proporcionalidad⁽⁵⁾.

Otra de las manifestaciones de la “administrativización” -y, en general, del fenómeno expansivo- del Derecho Penal en el ámbito tributario es el carácter mixto de la acción penal y la posibilidad de regularizar la deuda tributaria luego de haberse cometido el delito. El artículo 7 de la Ley penal tributaria prevé que la acción penal sólo podrá ser ejercida por el Ministerio Público a instancia del Órgano Administrador del Tributo, con lo que se otorga un amplio margen de discrecionalidad a la Administración Tributaria, ya que es una Comisión del Poder Ejecutivo -específicamente de la SUNAT- integrada por el Superintendente Nacional Adjunto, el Intendente Nacional de Cumplimiento y el Intendente Nacional Jurídico⁽⁶⁾, la que se encarga de decidir sobre la procedencia o improcedencia de denunciar al Ministerio Público a los defraudadores fiscales⁽⁷⁾.

Con todo, la instauración de un proceso penal tiene costes elevados para los fines de eficacia recaudatoria

que persigue la Administración Tributaria. Si se respeta la prohibición de imposición simultánea o sucesiva de sanciones administrativas y penales en los casos de identidad de sujeto infractor, hecho e interés afectado (principio *ne bis in idem*, artículo 230.10 de la Ley No. 27444), debe negarse la posibilidad de aplicar y ejecutar multas administrativas durante la tramitación del proceso penal. Como consecuencia de esta contingencia jurídico-económica, existe el riesgo que la facultad discrecional para formular denuncias, también reconocida en el artículo 192 del Código Tributario, sea utilizada selectivamente de cara a reforzar los deberes tributarios de un determinado segmento de contribuyentes, instándose al ejercicio de la acción penal en pocos casos que resulten lo suficientemente representativos y ejemplificativos para el resto de deudores tributarios, en tanto potenciales defraudadores. Ello, como contrapartida, originaría una situación de privilegio para el resto de infractores que no se hallen dentro del grupo que se pretende disuadir, y frente a quienes sería más eficiente instaurar un procedimiento administrativo. De entrada, esta forma de operar vulnera el principio de igualdad, tanto en su vertiente formal como material.

Adicionalmente, el artículo 189 del Código Tributario establece la prohibición de formular denuncia, y en su caso la improcedencia de la acción penal, cuando el autor del delito tributario haya regularizado su deuda antes del inicio de la investigación fiscal o de cualquier requerimiento de la Administración relacionado con el tributo y el período en que se llevó a cabo el delito. Los efectos de la regularización se extienden a las irregularidades contables y falsedades instrumentales que se hayan realizado para cometer el delito. En propiedad, el Código Tributario otorga efectos liberalizadores de pena a una suerte de desistimiento llevado a cabo ¿en fase post-consumativa?⁽⁸⁾, lo cual escapa a la racionalidad de la Parte General del Código Penal, cuyos artículos 18 y 19 conceden efectos eximentes al desistimiento voluntario realizado exclusivamente en fase de tentativa (pre-consumativa).

(5) Sobre los delitos de acumulación (*accumulative harms, kumulationdelikte*), ver: SILVA SÁNCHEZ. Op. cit.; pp. 131-136. Considera que los delitos tributarios pueden legitimarse sin necesidad de conceptualizarlos como delitos de acumulación, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del Big Crunch en la selección de bienes jurídico-penales* (especial referencia al ámbito económico). En: AA.VV. *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir*. Madrid: Tecnos, 2002. pp. 420-423.

(6) Resolución de Superintendencia No. 040-2001/SUNAT (14.03.2001).

(7) Sobre la intervención de los órganos de la Administración Pública en los delitos socio-económicos, ver: San Martín Castro, *Delito socio económico y proceso penal: El Derecho procesal penal económico*. En: *Advocatus*. Número 4. pp. 282 y ss.

(8) Silva Sánchez califica a la institución de la “regularización tributaria” como “modalidad hipercualificada de desistimiento”. En: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Navarra: Aranzadi, 2002. p. 19.

Si bien, en caso de pluralidad de intervinientes, es posible beneficiarse con los efectos eximentes del desistimiento aunque el resultado finalmente se haya producido, siempre se exige que los esfuerzos estén destinados a **impedir la ejecución o consumación del delito**. Luego de la consumación no es posible hablar de desistimiento. En todo caso, la regularización tributaria como “causa legal de exención de pena”⁽⁹⁾ responde, una vez más, a criterios de eficiencia en la recaudación.

En términos generales, puede advertirse que la facultad discrecional que detenta la Administración Tributaria para instar al ejercicio de la acción penal, unida a la posibilidad de regularizar la deuda tributaria luego de haber cometido el delito, abre la puerta a las fórmulas de justicia negociada o transaccionales, propias de un Derecho Penal que sacrifica garantías político-criminales en aras de soluciones de menor coste posible.

Para finalizar este apartado quisiera aclarar dos aspectos. De un lado, considero que los problemas de legitimidad que afectan al Derecho Penal tributario vigente no son insalvables, de modo que en el presente trabajo no se plantea su absoluta despenalización, sino que la solución a dichos cuestionamientos exige un proceso de “des-administrativización”, que finalmente reserve el importante efecto simbólico comunicativo de la pena⁽¹⁰⁾ para aquellas defraudaciones que comporten una significativa lesividad u ofensividad a intereses concretos⁽¹¹⁾. La determinación de los criterios que deben inspirar la configuración de la materia de prohibición en los injustos tributarios excede el marco del presente trabajo, por lo que sólo dejaré anotadas algunas de las propuestas desarrolladas por Sánchez-Ostiz Gutiérrez⁽¹²⁾, que estimo de notoria relevancia. Según este autor, la sanción penal debería reservarse para: (i)

supuestos de utilización de personas interpuestas con especial gravedad del importe defraudado; (ii) supuestos de existencia de una estructura organizativa; (iii) supuestos de elaboración de tramas de personas jurídicas y naturales, cuya finalidad esencial sea ocultar o encubrir el pago de obligaciones tributarias; (iv) prácticas que impliquen falsedades contables; y, (v) utilización de redes de negocios ficticios, etcétera. La gravedad cualificada de estos supuestos justificaría su permanencia en el núcleo del Derecho Penal y el cambio a un régimen de ejercicio público de la acción penal, sin posibilidad de otorgar efectos eximentes de pena a la regularización tributaria.

De otro lado, que la regulación penal peruana vigente en materia tributaria se caracterice por la preeminencia de criterios de eficiencia y el desprecio por las garantías político-criminales, no constituye una razón válida para rechazar *prima facie* la capacidad de rendimiento de consideraciones de **eficiencia** en Derecho Penal. Antes bien, y especialmente en el ámbito del Derecho Penal económico, la introducción de argumentos de eficiencia en los procesos de (des)criminalización ofrece importantes pautas de análisis que cabe tener presentes.

En definitiva, la orientación del análisis del Derecho a consideraciones de **eficiencia** es propia de la metodología impulsada por el movimiento *Law and Economics*, surgido en el ámbito del Derecho privado y del *case law* angloamericano⁽¹³⁾. Sintetizando al máximo, el Análisis Económico del Derecho concibe al delito como hecho ineficiente y al delincuente potencial como sujeto racional (*homo oeconomicus*) que realiza cálculos de coste-beneficio sobre sus acciones, en función a criterios de elección racional (*rational choice*) orientados a obtener su propio interés en forma maximizada, y en cuya búsqueda responde a

(9) Ibid.

(10) Con la expresión “efecto simbólico comunicativo de la pena” se destaca la fuerza estigmatizadora de las sanciones impuestas por una instancia judicial penal, frente a las sanciones decretadas por órganos administrativos. Socialmente no es lo mismo ser un “infractor tributario” que un “delincuente tributario”. En el ámbito empresarial este efecto simbólico-comunicativo de la pena adquiere relevancia en función a la valor que se le otorga al “prestigio comercial” en el tráfico jurídico. Para una descripción de esta característica de las sanciones penales, ver: SILVA SÁNCHEZ. Op. cit.; pp. 149 y ss.

(11) Según Schünemann, “(l)a relación entre ontologismo y normativismo en la dogmática jurídico-penal”. En: AA. VV. *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho Penal y en la criminología*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2001. p. 651. “Toda la parte general del Derecho Penal puede ser desarrollada desde dos principios básicos que determinan el hecho punible: el principio de la dañosidad (lesividad) y el principio de culpabilidad”.

(12) SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. Op. cit.; también en otros pasajes y, especialmente, pp. 181 y ss.

(13) Para una explicación esclarecedora sobre las relaciones entre la metodología del movimiento de Análisis Económico del Derecho y el Derecho Penal, que además contiene una propuesta garantista de aplicación de consideraciones de *eficiencia* en Derecho Penal, ver: SILVA SÁNCHEZ. *Eficiencia y Derecho Penal*. En: *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 1996. Para una introducción al Análisis Económico del Derecho ver: POSNER. *Economic Analysis of Law*. 5ta edición. Nueva York: Aspen Law and Business, 1998. En Perú se ha publicado recientemente una recopilación de trabajos traducidos de los autores más representativos de la Escuela de Chicago. En: Posner (compilador). *Law and Economics. El Análisis Económico del Derecho y la Escuela de Chicago. Lecturas en honor de Ronald Coase*. Lima: Universidad Peruana de Ciencias Aplicada, 2002.

incentivos⁽¹⁴⁾. No puede afirmarse que el potencial delincuente económico sea absolutamente ajeno a un cálculo racional de tipo coste-beneficio. Por el contrario, una variable importante en dicho cálculo viene dada por la **probabilidad** de ser descubierto y efectivamente procesado y sancionado, antes que la magnitud de la sanción abstractamente conminada en la ley penal. Ahora bien, el hecho que el potencial delincuente económico no sea totalmente ajeno a esto tipo de cálculos no significa que oriente exclusivamente su comportamiento en función de razones económicas (racionalidad utilitaria), sino que en sus decisiones también posee algún peso específico la racionalidad valorativa. Desde esta perspectiva, se entiende que el efecto disuasorio de las normas penales también se cifra en un aspecto comunicativo-valorativo, expresado en la declaración de gravedad del hecho prohibido, y no exclusivamente en el factor intimidatorio de la amenaza de pena⁽¹⁵⁾.

En el marco de la política legislativa tributaria, el criterio de **eficiencia** posee un alto rendimiento al momento de decidir si la prevención de comportamientos indeseados debe solventarse a través de normas “penales” o por normas “administrativas”, pues exige tomar en cuenta los costes inherentes a las distintas ramas del ordenamiento jurídico, e introducir en dicho cálculo las variables que orientan las decisiones de los potenciales defraudadores o evasores fiscales. Así, para aumentar los costes de la elección por el delito, debe incrementarse fundamentalmente la probabilidad de descubrimiento, procesamiento y efectiva sanción, a través de la (re)implementación de las agencias de control penal. Ciertamente, es menos costoso aumentar el marco de conminación penal (intimidación por amenaza de pena) que disponer de un sistema de persecución penal dotado de una infraestructura idónea para el ejercicio de sus funciones, pero a la vez también es ineficiente, más aun cuando la probabilidad de sanción efectiva se reduce notablemente merced a una regulación que otorga amplios márgenes de negociación a la Administración Tributaria -facultad discrecional de instar al ejercicio de la acción penal- y que permite la impunidad de quien regulariza la “deuda” tributaria, generada por el delito cometido.

Ahora bien, para operar en el ámbito del Derecho Penal, el principio de **eficiencia** debe articularse con los principios fundadores del *ius puniendi*. La incorporación de las garantías político-criminales en el modelo de la **elección racional** es pre-requisito para su aplicación en este sector del ordenamiento, y ello debe destacarse como cuestión de primer orden, pues rasgo distintivo del movimiento *Law and Economics* es reclamar el **predominio** de la eficiencia frente a otros fines político-jurídicos. En tanto, **eficiencia** no supone *-per definitionem-* exclusión de garantías; la aplicación de consideraciones de *rational choice* en la política legislativa puede reportar importantes beneficios, siempre que -como propone Silva Sánchez- se rechace la interpretación reduccionista del juicio de **eficiencia**, pues ella “**no constituye obviamente un fin en sí mismo, sino que se limita a ser un medio con la persona como horizonte**”⁽¹⁶⁾. En definitiva, se trata de compatibilizar la idea de *crime does not pay* y control **eficiente** de la criminalidad económica con el menor coste posible para el Estado.

2. Fundamentos de la atribución de responsabilidad por delitos tributarios.

A principios de los años sesenta del siglo ya pasado, con ocasión de su trabajo de habilitación para acceder a la Cátedra de Derecho Penal, el jurista alemán Claus Roxin postuló por primera vez la ahora conocida bipartición entre **delitos de domino** y **delitos de infracción de deber**⁽¹⁷⁾. En dicha monografía, Roxin advirtió que el criterio del dominio del hecho perdía toda capacidad de rendimiento en aquellos delitos que exigen cualidades especiales para ser autor, pues aunque el *extraneus* -sujeto que no reúne las cualidades especiales de la tipicidad- sea quien domine el curso causal del suceso, nunca podía ser considerado autor de dicho delito. Concluyó entonces que el criterio del **dominio del hecho** era únicamente válido para fundamentar la autoría de los **delitos comunes**, e introdujo la **infracción de un deber extrapenal** como criterio exclusivo -y excluyente- para fundamentar la autoría de los delitos que requieren determinada calificación del sujeto activo, basada precisamente en la titularidad de un deber preexistente al tipo penal⁽¹⁸⁾.

(14) SILVA SÁNCHEZ. *Eficiencia...*; pp. 97-106.

(15) *Ibid.*; p. 105.

(16) *Ibid.*; p. 127.

(17) Dicha obra se publicó por primera vez en 1963. Actualmente se encuentra en su séptima edición, que cuenta con traducción al castellano: ROXIN. *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal* (traducción a cargo de J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo). 7ma. edición. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2000.

(18) *Ibid.*; pp. 742-745.

En el planteamiento de Roxin, la bipartición entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber viene dada por la estructura de los tipos penales de la parte especial, de modo que las referencias al **dominio del hecho o la infracción de deberes extrapenales** se erigen exclusivamente como criterios de delimitación de la autoría, pero en todo caso el fundamento último de la punibilidad viene dado por la lesión de bienes jurídicos.

Más que un desarrollo, esta clasificación bifronte de delitos ha sufrido una redefinición en el sistema funcional normativista de Günther Jakobs⁽¹⁹⁾, y en el posterior impulso dado por sus discípulos Lesch⁽²⁰⁾ y Sánchez-Vera Gómez-Trelles⁽²¹⁾ a la categoría de los **delitos de infracción de deber**. Los criterios que en la obra de Roxin fundamentan la delimitación de la autoría, en el planteamiento de Jakobs constituyen dos estructuras diversas de imputación, de modo que la responsabilidad penal puede fundamentarse bien en competencias por organización defectuosa (delitos de dominio, en los que el fundamento último de la punibilidad del sujeto radica en haber organizado defectuosamente el ámbito administrado, de modo que resulta dañando el objeto de protección de la norma), o bien en **competencias institucionales** (delitos de infracción de deber, en los que la punibilidad del sujeto se fundamenta en el incumplimiento de deberes positivos, esto es, no por haber dañado el objeto protegido, sino por no haber contribuido a su mejora).

La responsabilidad por **dominio de una organización o por vinculación institucional** a un bien, nada tiene que ver con la descripción formal contenida en los tipos penales de la parte especial. En principio, todos los delitos pueden ser llevados a cabo sobre la base de una competencia organizativa o institucional⁽²²⁾, siendo lo determinante la vinculación del sujeto con el interés protegido por la norma penal. Sintetizando al máximo, un Derecho Penal orientado a la protección de la identidad normativa de la sociedad, debe estructurar su sistema de imputación en función a la configuración de dicha sociedad. Según una asentada tradición iusfilosófica, la sociedad se haya configurada

(…) la interpretación de los delitos fiscales como delitos comunes o delitos especiales sólo puede ser efectuada a partir del análisis de la naturaleza y alcance de la obligación tributaria, y no exclusivamente desde el Derecho Penal.

por dos clases de instituciones, las **instituciones positivas** y la **institución negativa *neminem laede***⁽²³⁾. Mientras que todas las personas en Derecho se encuentran vinculadas a la **institución *neminem laede***, que obliga a no dañar a terceros (deberes negativos: ¡No lesiones esferas de organización ajenas! ¡No dañes a otros!), sólo unas cuantas están vinculadas a **instituciones positivas**, que imponen la obligación de **mejorar** esferas de organización ajenas (deberes positivos: ¡Haz algo a favor de determinada esfera de organización ajena! ¡Contribuye a su mejora!).

Pues bien, en sus relaciones con los bienes jurídicos, las personas se encuentran unidas de forma positiva (para su fomento o mejora) o de forma simplemente negativa (únicamente se trata de no dañarlos, de no empeorarlos). Las instituciones positivas son aquellas que pertenecen al núcleo de la identidad de una sociedad, sin ellas la sociedad perdería su configuración. Jakobs menciona como instituciones positivas de la sociedad actual a: (i) la relación paterno-filial y sus sustitutos, que vincula a los padres respecto a sus hijos; (ii) la confianza especial; y, (iii) los deberes genuinamente estatales, que vinculan a los funcionarios públicos con la Administración estatal⁽²⁴⁾. En virtud de ellas, por ejemplo, los padres están obligados no sólo a no dañar los intereses de sus hijos menores de edad (prohibición que dimana de la institución *neminem laede*, a la que se encuentran vinculados por el mero hecho de ser personas

(19) JAKOBS. *Derecho Penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación* (traducción a cargo de J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo). 2da. edición. Madrid, 1997. pp. 717 y ss.; especialmente, pp. 791-792.

(20) LESCH. *Intervención delictiva e imputación objetiva* (traducción a cargo de J. Sánchez-Vera Gómez-Trelles). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1995.

(21) SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delito de infracción de deber y participación delictiva*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2002. Esta monografía es calificada por Roxin como "excelente", e indica que en ella se lleva a su forma más avanzada la concepción que por primera vez fuera por él expuesta, y luego "asumida y mejorada por Jakobs". Cfr. ROXIN. Op. cit.; p. 742-743.

(22) LESCH. Op. cit.; p. 65.

(23) SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. Op. cit.; pp. 83-105.

(24) JAKOBS. Op. cit.; pp. 993-1009.

en Derecho), sino que deben protegerlos y cuidarlos frente a los daños que puedan sufrir, sean éstos provenientes de otros sujetos, o simplemente del infortunio.

Así, si el sujeto “P” que encuentra en un lugar desolado al niño “B”, que ha caído por desgracia en un pozo de agua, se limita a observar como el niño muere por ahogamiento, pese a que podría rescatarlo sin correr peligro alguno, únicamente responderá por un delito de infracción de deberes de solidaridad, específicamente por el delito de omisión de socorro previsto en el artículo 127 del Código Penal, cuya máxima pena es de un año de privación de libertad. En cambio, si el sujeto “P” fuera el padre del niño “B”, aquel respondería como autor del delito de parricidio previsto en el artículo 107 del Código Penal, cuya pena mínima es de 15 años de privación de libertad. Y es que la posición de garante que ostenta “P” respecto a la integridad de “B” se fundamenta en una institución positiva -la relación paterno-filial- que impone deberes positivos de cuidado y protección. En palabras de Jakobs, “el obligado especial, en lo referente al mantenimiento del bien, tiene que **edificar un mundo en común** con el beneficiario, ocuparse del bien como si fuera propio”⁽²⁵⁾. Precisamente por ello, antes de introducir la variante en el ejemplo, no podría fundamentarse una responsabilidad por homicidio, y ello aunque “P” hubiese deseado la muerte de “B” o no lo haya rescatado por un motivo nimio, pues aquél únicamente tiene la obligación de no dañar al niño (*neminem laede*) y en tanto él no haya producido la situación de gravedad para la vida de “B”, sino que

ésta obedezca al infortunio o sea imputable a un tercero, no estará obligado a mejorar dicha situación, únicamente está obligado a no empeorarla.

Siguiendo el desarrollo que en los trabajos de Lesch⁽²⁶⁾ han experimentado estas ideas de Jakobs, es posible enfatizar que los delitos no son -*per se*- de dominio o de infracción de deber, sino que en principio la responsabilidad penal por cualquier delito puede fundamentarse bien en una configuración defectuosa del ámbito administrado por el propio sujeto que actúa u omite⁽²⁷⁾ (responsabilidad por empeoramiento de la situación del bien), o bien el fundamento último de la punibilidad del sujeto por el suceso acaecido vendrá dado por no haber configurado aquello que sus deberes institucionales le exigen (responsabilidad por no haber mejorado la situación del bien). Asimismo, debe apuntarse que el deber institucional es de naturaleza **altamente personal** (*intuitu personae*), de modo que sólo el especialmente obligado por la institución positiva puede ser penalmente responsable por la infracción de los deberes que de ella emanan.

Ello no significa que ante la comisión de un delito por infracción de deberes institucionales, los “no obligados” deban quedar impunes por los aportes que hayan realizado al hecho, sino que su responsabilidad se fundamentará en una co-organización defectuosa del ámbito administrado, pues las expectativas normativas de no contribuir a la comisión de hechos delictivos -de ninguna clase- se dirigen a todos los ciudadanos, y absolutamente todos pueden defraudarlas⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾. Así, por ejemplo, no se espera que sólo los jueces y fiscales no

(25) Citado por: SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. Op. cit.; pp. 41-42.

(26) Ver: *El fundamento de la responsabilidad a título de coautoría, como momento de la imputación objetiva y fundamentos de una teoría de la intervención delictiva en sentido normativista*. En: LESCH. Op. cit.

(27) En verdad, es irrelevante que la salida del *output* lesivo de la organización administrada por el sujeto se deba a un comportamiento omisivo u activo, pues ello únicamente tiene trascendencia fenomenológica y depende de cómo se configure externamente determinada situación. Por ejemplo, es irrelevante si las lesiones sufridas por la mordedura de un perro fueron motivadas porque el dueño del animal lo azuzó dolosamente para que ataque a la víctima, o si se permanece dolosamente inmóvil observando cómo el perro arremetía contra el lesionado. En todo caso, la institución *neminem laede* impone la obligación de dañar esferas de organización ajenas, sin importar si para ello el sujeto deba actuar u omitir. Ver: JAKOBS. *Acción y omisión en Derecho Penal* (traducción de L.C. Rey Sanfíz y J. Sánchez-Vera Gómez-Trelles). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000. También en otros pasajes.

(28) La doble dimensión de las normas penales, que exige concebirlas tanto como **directrices de conducta y como expectativas institucionalizadas**, ha sido desarrollada por SILVA SÁNCHEZ. *¿Directivas de conducta o expectativas institucionalizadas? Aspectos de la discusión actual sobre la teoría de las normas*. En: AA.VV. *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho Penal y en la criminología*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2001. pp. 559-575. La norma, como **directiva de conducta**, se dirige como mandato o prohibición al ciudadano en tanto que “delincuente potencial”; mientras que como **expectativa institucionalizada**, constituye una fuente de orientación para el ciudadano en tanto que “no delincuente potencial” sino en tanto que “víctima potencial”. En dicho trabajo, el profesor Silva Sánchez grafica esta doble dimensión de las normas proponiendo el ejemplo de un semáforo en un cruce de calles. De un lado, “la luz verde expresa de modo institucionalizado la expectativa (normativa) del conductor de que no se le crucen otros vehículos”, es decir, que en tanto víctima potencial de una colisión, la luz verde del semáforo le garantiza al conductor que normativamente puede confiar que ningún vehículo atravesará la calle perpendicular que muestra la luz roja del semáforo. De otro lado, la luz roja del semáforo expresa un mandato o prohibición al conductor que la tiene frente de sí (en tanto autor potencial de una colisión). Ver, especialmente, pp. 566-570.

(29) En palabras de Jakobs (JAKOBS. *Derecho Penal. Parte general...*; p. 826), “el *extraneus* puede poner en tela de juicio la institución a través de un *intraeus*”.

intervengan en prevaricaciones, sino que los ciudadanos particulares son también destinatarios de las expectativas normativas que contiene el artículo 418 del Código Penal, en tanto que los preceptos sobre participación delictiva (artículos 24 y 25 del Código Penal) les prohíbe instigar, prestar ayuda o auxilio a dichos funcionarios públicos. La única particularidad es que al tratarse de un delito especial, el *extraneus* sólo puede defraudar dichas expectativas normativas vinculándose con un *intraneus*.

En los delitos especiales cometidos por infracción de un deber institucional, la punibilidad del *extraneus* no se fundamenta en una supuesta colaboración a la infracción del deber por parte del *intraneus*, sino por haber organizado conjuntamente el suceso lesivo. Así, podrá fundamentarse la responsabilidad del *extraneus* siempre que el *intraneus* -además de haber lesionado su deber, **altamente personal**- también haya co-organizado el suceso con aquél, de forma que no sólo infringe su deber institucional sino que además vulnera el mandato *neminem laede*. Ello es posible porque “el especialmente obligado no es simplemente administrador de una relación institucional, sino también alguien que está obligado a configurar su ámbito de organización de forma no defectuosa”⁽³⁰⁾. En definitiva, “la relación institucional se encuentra definida mediante un **haz** de deberes, entre los que se hallan también los deberes de organización”⁽³¹⁾. Así, cuando marido y mujer contratan a una *babysitter* para que durante el sábado por la noche cuide a su niño de dos años, no le transfieren sus deberes institucionales sino un **deber de organización** muy puntual, que evidentemente integra el **haz** de deberes de la institución paterno-filial⁽³²⁾.

De suyo, el fundamento último de la punibilidad de las defraudaciones fiscales recae en una institución positiva estatal basada en la **solidaridad social**⁽³³⁾, de la que dimana el deber de contribuir a la edificación del erario público, vía prestaciones tributarias que el Estado

recauda en orden a la consecución de fines de justicia social y económica⁽³⁴⁾. Según lo afirmado *supra*, únicamente es posible imputar la comisión de un delito tributario por **infracción de deberes institucionales** a quien ostenta la condición de **contribuyente**, pero cuando además de dicho quebrantamiento la lesión del interés protegido por la norma penal se deba a una organización defectuosa del propio obligado especial, o de otro sujeto a quien previamente se le hayan delegado concretos deberes de organización (integrantes del **haz** de deberes institucionales), deberá imputarse dicho suceso lesivo a quienes hayan intervenido en dicha organización defectuosa, sea como autores o partícipes.

3. Atribución de autoría por defraudaciones tributarias.

3.1. ¿Delito común o delito especial?

El contenido de los injustos tributarios previstos en el Decreto Legislativo No. 813 está dado por el **incumplimiento de una obligación** que dimana de una relación o vinculación con la Administración Financiera. A partir de esta exigencia típica, subyacente en todas las modalidades de delito fiscal, debe abordarse el problema del sujeto activo en los delitos tributarios. Por lo demás, el carácter fraudulento que ha de revestir el incumplimiento de dicha obligación⁽³⁵⁾ constituye una exigencia típica vinculada a la lesividad de la conducta, que -*prima facie*- no ofrece criterios para la delimitación de la órbita de potenciales autores.

La **obligación**, cuyo incumplimiento fraudulento -a excepción del delito contable- configura el injusto típico, puede estar referida: (i) al pago de los tributos que establecen las leyes (artículos 1 y 3); (ii) a la entrega, en un plazo determinado, de los montos captados por los agentes de retención y de percepción de tributos (artículo 2, literal b); (iii) al cumplimiento de deberes de veracidad cuya infracción comporte la

(30) LESCH. Op. cit.; pp. 68-69; quien recurre al siguiente ejemplo esclarecedor: “el padre que alcanza al asesino de su hijo un cuchillo, no es sólo autor de un delito de infracción de deber, sino a la vez cómplice en un delito de organización”. En este caso la responsabilidad del padre se fundamentaría como autor de parricidio por infracción de deberes institucionales, y como cómplice de homicidio por haber lesionado una esfera de organización ajena, en definitiva, por haber transgredido el mandato *neminem laede*.

(31) *Ibid.*; p. 69.

(32) *Ibid.*; pp. 69-70.

(33) Consideran que la **solidaridad social** es una institución positiva que fundamenta la existencia de los delitos tributarios. BACIGALUPO SAGESSE. *Algunas cuestiones de participación en el delito fiscal y en el delito de administración desleal*. En: *Revista de Derecho Penal y Criminología*. Número extraordinario. 2000. pp. 353-363; GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación*. Barcelona: Bosch, 1999. pp. 193-204; SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho*. En: *Actualidad Penal*. Número 10. 2002. pp. 247-248.

(34) VIDAL MARÍN. *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003. pp. 30-31.

(35) A excepción del denominado delito contable-tributario, cuya configuración no exige fraude alguno. Sobre este tema, ver: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ. *El delito contable tributario*. Pamplona: Aranzadi, 1995.

obtención de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios (artículo 4, inciso 1); (iv) al cumplimiento de deberes de veracidad vinculados a la solvencia patrimonial del obligado, cuya infracción imposibilite el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización (artículo 4, inciso 2); y, (v) al cumplimiento de deberes de veracidad contable, que incluye la exigencia de llevar libros y registros contables, de anotar actos, operaciones e ingresos, y de conservar la documentación contable y exhibirla ante la Administración Tributaria (artículo 5).

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

Pues bien, la doctrina penal considera de forma mayoritaria, aunque lejos de la unanimidad, que los delitos tributarios deben ser interpretados como **delitos especiales**⁽³⁶⁾. Ciertamente se trata de un tema opinable⁽³⁷⁾, respecto del cual no es posible adoptar una posición definitiva sin adentrarnos en la naturaleza y alcance de la “obligación tributaria” cuyo incumplimiento dota de contenido al injusto penal. No es posible determinar el ámbito de sujetos obligados sin antes dilucidar de qué obligación estamos hablando. Veámoslo brevemente.

La doctrina del Derecho Tributario distingue, de entrada, entre **obligación tributaria principal y obligaciones tributarias accesorias**. Es principal “la obligación de dar una suma de dinero, establecida por la Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público, para sostener sus gastos”⁽³⁸⁾. De este modo, aparecen como rasgos distintivos de esta obligación su carácter *ex lege*, de Derecho Público, su finalidad de sostenimiento del gasto público, y su objeto consistente en una suma de dinero. No se trata pues de una obligación asimilable a las categorías de las obligaciones de Derecho Privado, sino que más bien se trata de un género más amplio. Ahora bien, a efectos de asegurar el cumplimiento de una **potencial** obligación principal, las normas tributarias también pueden crear **obligaciones accesorias**, que bien pueden tener carácter pecuniario -verbigracia, obligación de pagar intereses por demora-, o contenido no pecuniario -verbigracia, obligación de llevar y presentar libros y registros contables-. Inclusive, ambas clases de **obligaciones accesorias** pueden imponerse independientemente de la existencia de una obligación principal -verbigracia,

(36) Sin ser exhaustivo en la relación de autores, defienden esta tesis: BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGESSE. *Derecho Penal económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001. pp. 243-245; BOIX REIG y MIRA BENAVENT. En: VIVES ANTÓN (coordinador). *Comentarios al CP95*. Valencia, 1996. p. 1498; MORALES PRATS. En: QUINTERO OLIVARES (director). *Comentarios al nuevo Código Penal*. Pamplona: Aranzadi, 1996. p. 1368; CHOCLÁN MONTALVO. *Problemas actuales del delito fiscal*. En: AA.VV. *Derecho Penal económico*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2001. pp. 29-31; MUÑOZ CONDE. *Derecho Penal. Parte especial*. 11era. edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996. p. 895; QUERALT JIMÉNEZ. *Derecho Penal español. Parte especial*. Barcelona, 1996. p. 628; SUÁREZ GONZÁLEZ. En: RODRÍGUEZ MOURULLO y J. BARREIRO (directores). *Comentarios al Código Penal*. Madrid, 1997. p. 872; entre otros muchos. Por el contrario, y también sin ser exhaustivo en la relación, defienden la tesis de los delitos fiscales como delitos comunes. CÓRDOBA RODA. *El nuevo delito fiscal*. En: *Revista Jurídica de Cataluña*, 1985. p. 939; IGLESIAS PUJOL. *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*. Barcelona, 1982. p. 258; MUÑOS BAÑOS. *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid, 1996. p. 357; RODRÍGUEZ MOURULLO. *Comentarios a la legislación penal*. Tomo II. p. 289; entre otros.

(37) En este sentido, GARCÍA CAVERO. Op. cit.; p. 194; para quien “ambas afirmaciones (refiriéndose a las posiciones que interpretan a los ilícitos penales tributarios como delitos comunes y a las que los consideran delitos especiales) son parcialmente ciertas, pues se trata formalmente de un delito especial y, además, las condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda justifican, en determinadas circunstancias, la aplicación del artículo 305 del Código Penal a título de autor (refiriéndose al tipo penal español de defraudación tributaria)”, texto entre paréntesis fuera del original.

(38) FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho financiero español*. Volumen I. 20ma. edición. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 1998. p. 356.

la obligación de presentar determinada declaración, y de pagar una multa por no haberlo hecho, pueden existir aunque no exista obligación de pagar el tributo al que se refiere la declaración-.

Esencialmente, la obligación tributaria principal se diferencia de las obligaciones accesorias por su finalidad. Éstas últimas se imponen para asegurar, garantizar y controlar el cumplimiento de la obligación principal, cuya finalidad específica (me refiero ahora a la obligación principal) es procurar un ingreso al Estado. Precisamente, la funciones de aseguramiento y control, propias de las obligaciones accesorias, justifican su imposición en casos en los que no existe una concreta obligación principal⁽³⁹⁾.

Sobre la base de esta distinción, se advertirá que la denominación “obligados tributarios”, usada para designar a quienes deben realizar prestaciones a favor de la Administración Financiera o deben soportar el ejercicio de determinada potestad atribuida a ésta, resulta demasiado genérica y de escasa utilidad. Es preferible mantener la diferencia entre obligaciones principales y accesorias al momento de circunscribir el universo de obligados. Así, el concepto de **obligado tributario principal** debe ser asimilado al de “**contribuyente**”, en tanto soporta el deber originario de cumplir con la prestación tributaria. Nuestro Derecho Positivo define en estos mismos términos al contribuyente, como “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria (hecho imponible)”⁽⁴⁰⁾.

Empero, a fines de facilitar y asegurar el efectivo cumplimiento de la prestación tributaria a cargo del contribuyente, el Derecho tributario prevé diversas técnicas para imponer el cumplimiento de tal prestación a sujetos distintos del concreto **contribuyente**. En la doctrina tributaria se reconocen fundamentalmente tres técnicas de atribución del cumplimiento de la prestación a terceros⁽⁴¹⁾; a saber: (i) el supuesto del denominado “recaudador sin título” se configura cuando el Estado obliga a determinadas empresas a recaudar los tributos que se devengan con la realización de las operaciones comerciales que efectúan con sus clientes. En este supuesto, la empresa no ocupa el *status* de sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que recauda el tributo en nombre y por cuenta del Estado; (ii) en el supuesto del denominado “contribuyente con derecho a repercusión”, la persona que realiza el hecho imponible

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

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

Teniendo en cuenta que nuestra legislación no utiliza la expresión **sustituto**, y que éste vía subrogación está obligado a cumplir una prestación propia, considero que a efectos penales puede comprenderse en la categoría de **contribuyente**. De este modo, **contribuyentes y responsables** son las dos categorías de sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria principal. A su vez, ambas categorías son designadas en nuestro ordenamiento con la expresión “deudores tributarios” (artículo 7 del Código Tributario), y dentro de la cual debe comprenderse también a los **agentes de retención o percepción** (artículo 10 del Código Tributario).

(39) Ibid.; pp. 349-351.

(40) Artículo 8 del Código Tributario, texto entre paréntesis fuera del original.

(41) Para una explicación detallada, ver: FERREIRO LAPATZA. Op. cit.; pp. 383 y ss.

Siguiendo este análisis, debe entenderse que las modalidades defraudatorias previstas en la Ley penal tributaria (artículos 1 al 4) -cuyo núcleo viene configurado por el incumplimiento fraudulento del pago de tributos, sea en provecho propio o ajeno, u obtención indebida de beneficios fiscales- únicamente pueden ser imputadas a título de autoría a quienes posean la categoría de **deudores tributarios**. Por su parte, la autoría del delito contable-tributario (artículo 5) sólo podrá ser imputada respecto de quien soporta una específica obligación tributaria accesorio, a saber, la de **llevar libros y registros contables**.

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

Como última salvedad de este epígrafe, debe aclararse que la mera condición de **responsable solidario** (artículos 16 a 19 del Código Tributario) no fundamenta la imputación por autoría de delitos tributarios, pues dicha categoría del Derecho Administrativo responde a criterios cumulativos, que no pueden trasladarse automáticamente al Derecho Penal⁽⁴²⁾.

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

Los delitos tributarios, formalmente estructurados como **delitos especiales propios**, presentan problemas para la imputación de responsabilidad cuando la condición de **deudor tributario** concurre en la empresa y no en una persona física determinada, en tanto que

nuestro Derecho Positivo no admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁽⁴³⁾. De cara a la aplicación de la fórmula del "actuar en lugar de otro" y de la doctrina del "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica, deben distinguirse los supuestos en los que el hecho imponible ha sido efectivamente realizado por la empresa, de modo que en ella recae materialmente la condición de **deudor tributario** y en cuyo caso será de aplicación el artículo 27 del Código Penal, de aquellos supuestos en los que dicho *status* es materialmente ocupado por una persona física que actúa a través de una empresa a la que utiliza como **fachada**, y en cuyo caso una parte de la doctrina y jurisprudencia española opta por aplicar la técnica del "levantamiento del velo".

Según se ha adelantado, el Código Penal prevé una disposición específica para solventar los problemas de imputación derivados de la criminalidad empresarial⁽⁴⁴⁾. Me refiero a la fórmula del "actuar en lugar de otro" que permite imputar responsabilidad penal a las personas físicas por los delitos especiales cometidos en el marco de la actividad empresarial. Así, en los casos en que la condición especial de autoría -ser deudor tributario- recaiga materialmente en una empresa, la responsabilidad penal debe ser atribuida "a quien actúa como órgano de representación autorizado" de la persona jurídica o "como socio representante autorizado" de una sociedad, siempre que dicho sujeto realice el tipo penal correspondiente.

En propiedad, cuando la comisión del delito fiscal responde a una co-organización defectuosa del institucionalmente obligado (contribuyente) y otros sujetos ajenos a dicho deber, la aplicación del "actuar en lugar de otro" convierte al *extraneus* (representante autorizado de la empresa o socio representante autorizado) en *intraneus* del tipo penal, en tanto que la designación o nombramiento de un sujeto como "representante autorizado" o "socio autorizado" implica la asunción de la posición especial del destinatario formal (autor potencial) de la norma⁽⁴⁵⁾.

La rigidez de la fórmula peruana del "actuar en lugar de otro" deja de lado a las personas físicas que materialmente han realizado la defraudación, pero que formalmente se encuentran distanciadas de la empresa,

(42) Ello es destacado por GARCÍA CAVERO. Op. cit.; p. 194 (nota 142).

(43) Sobre los modelos de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, ver: SILVA SÁNCHEZ. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal*. En: AA.VV. *Derecho Penal económico*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2001. pp. 321-328. En Perú, este trabajo está publicado en: GARCÍA CAVERO (coordinador). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*. Lima: ARA, 2002. pp. 143-212.

(44) Sobre las diferencias entre los conceptos de "criminalidad desde la empresa" y "criminalidad dentro de la empresa". Ver: GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador...*; pp. 61-76.

(45) Sobre el fundamento dogmático del actuar en lugar de otro a partir de una distinción entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber, ver: GARCÍA CAVERO. *La discusión doctrinal*. pp. 378-387.

sea porque actúen a través de testaferros, de fiduciarios, tenedores de acciones, o de *holdings*. En este sentido, su aplicación resulta inoperante frente a los mecanismos jurídicos de distanciamiento formal a los que frecuentemente recurren quienes ostentan la dirección material -real- de una empresa.

De cara a superar la laguna de punibilidad que se presenta en los casos de distanciamiento formal, sería deseable una futura flexibilización del artículo 27 del Código Penal, que incluya como destinatario de la imputación en caso de criminalidad económica especial también al “administrador de hecho” de la empresa⁽⁴⁶⁾. En el ámbito de los delitos especiales, la figura del “administrador de hecho” permite imputar responsabilidad a los auténticos gestores materiales de la empresa, mientras que la referencia al **órgano de representación autorizado o socio representante autorizado** acogida en el precepto peruano vigente únicamente permite llegar a los administradores formales de la persona jurídica.

Por su propio ámbito de operatividad, la fórmula del “actuar en lugar de otro” no es aplicable cuando en la comisión del delito de defraudación tributaria se hayan utilizado formas de abuso de la personalidad jurídica, esto es, empresas **fachada** o **pantalla**, puesto que en estos supuestos la persona física no actúa **en lugar de la empresa**, sino que es la empresa la que **actúa en lugar de la persona física**. Antes de que se incluyera la categoría del “administrador de hecho” en el Código Penal español de 1995, los Tribunales aplicaron en estos casos la técnica del “levantamiento del velo” de la personalidad jurídica. Esta técnica tiene origen en el recurso al *disregard of legal entity* del Derecho anglosajón, denominado también *veil lifting* o *veil piercing*, en cuya virtud los órganos judiciales desprecian las relaciones jurídicas societarias formales e indagan la realidad personal subyacente a ellas, especialmente en el campo civil, tributario, internacional, mercantil, laboral y penal⁽⁴⁷⁾.

En Derecho Penal tributario, la virtualidad de esta fórmula radica en posibilitar la imputación de

responsabilidad penal a quien materialmente ha realizado el hecho imponible (contribuyente) u ostenta la calidad de agente retenedor, aunque formalmente dicho *status* le corresponda a una empresa que sirve de cobertura. Empero, la utilización de la técnica del “levantamiento del velo” en Derecho Penal afronta cuestionamientos desde la vigencia del principio de legalidad. Especialmente, si se sostiene una perspectiva estrictamente formal en el análisis de los conceptos jurídicos, podría considerarse la aplicación judicial de dicha fórmula de imputación como una analogía *in malam partem*⁽⁴⁸⁾. En todo caso, la inclusión en el artículo 27 del Código Penal de la figura del “administrador de hecho”, concebida en términos amplios, permitiría imputar directamente a quien materialmente genere el hecho imponible, sin necesidad de recurrir al expediente del “levantamiento del velo”⁽⁴⁹⁾.



(46) Sobre los alcances y capacidad de rendimiento de la categoría del “administrador de hecho” de la empresa en Derecho Penal, fundamental: GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador...*; pp. 79 y ss.

(47) SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA. *Levantamiento del velo y delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala Segunda, de 20 de mayo de 1996)*. En: *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Número 264. p. 1.

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

(49) Ver, así: SILVA SÁNCHEZ. *La autoría en estructuras organizadas (en empresas, poderes públicos, organismos)*. Sobre la base de casos de jurisprudencia. En: SILVA SÁNCHEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ. *La dogmática penal frente a la criminalidad en la administración pública, y otros problemas actuales del Derecho Penal*. Lima: Grijley, 2001. p. 55.

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

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

4. Intervención de sujetos que carecen de la condición de “deudores tributarios” en defraudaciones fiscales.

4.1. En general, sobre la participación del *extraneus* en delitos tributarios cometidos en el marco de la actividad empresarial.

La participación punible del *extraneus* -sujeto que carece de determinada cualidad requerida para ser autor de un tipo penal- en delitos especiales propios es aceptada de modo mayoritario en la doctrina⁽⁵⁰⁾. Y ello es posible, porque el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal⁽⁵¹⁾. En el ordenamiento peruano, dichas reglas se encuentran previstas en los artículos 24 (instigación) y 25 (complicidad) del Código Penal.

En esta línea, el Tribunal Supremo español ha destacado que “cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos

especiales propios no es impune⁽⁵²⁾. Así, si se considera que el fundamento de la responsabilidad del partícipe se deriva del injusto del autor, resulta obvio que la antijuricidad del hecho del autor también es resultado de la conducta del partícipe, que en forma mediata ataca al mismo bien jurídico. Si por el contrario, como creo que es correcto, se considera que el fundamento de la punibilidad del partícipe está en la realización del hecho como propio⁽⁵³⁾, es evidente que con su aporte el partícipe contribuye a la producción del hecho antijurídico, que también le pertenece sea como instigador o como cómplice.

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

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

Sin embargo, en la actividad empresarial los administradores no actúan solos, sino que frecuentemente **delegan competencias** en otros órganos o miembros de la empresa, e incluso en otras empresas

(50) Ver, por todos: JESCHECK y WEIGEND. *Tratado de Derecho Penal. Parte general* (traducción a cargo de M. Olmedo Cardenote). 5ta. edición. Granada: Comares, 2002. pp. 705-711.

(51) STS de 20 de mayo de 1996.

(52) Ibid.

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

vía las distintas formas de contratación existentes⁽⁵⁴⁾. Los actos de delegación de competencias o funciones en el ámbito empresarial conllevan una transferencia de responsabilidad, en tanto que el **delegado** asume una nueva **posición de garantía**. Por su parte, el **delegante** mantiene una posición de responsabilidad residual, que incluye la competencia de selección del delegado, la de vigilancia y supervisión de su actuación, la de información y formación, la de dotación de medios económicos y materiales, la de organización y coordinación de la actuación armónica de los delegados, entre otras⁽⁵⁵⁾.

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

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

Por otro lado, la atribución del injusto al *extraneus* deberá aceptarse excepcionalmente en aquellos casos en que halla reorganizado o adaptado su comportamiento en función al hecho delictivo, mas no cuando su comportamiento se encuadre en los límites del **rol** que desempeña, aunque tenga conocimiento que

su aporte será esencial para la comisión del delito. Así, el asistente del departamento de contabilidad no responde penalmente si -por indicaciones del contador- realiza anotaciones falsas en las cuentas de la empresa, pues la verificación de la veracidad de dicha información está fuera de su **competencia**. Y permanecerá impune aunque las anotaciones las haya realizado con cabal conocimiento de su falsedad y de su posterior utilización en una defraudación tributaria. Conviene aclarar, que esta falta de atribución de la responsabilidad penal no se fundamenta en una causa de exculpación (verbigracia, obediencia debida, artículo 20, inciso 8 del Código Penal), sino que se trata de un hecho atípico por ausencia de imputación objetiva de dicha conducta, específicamente al operar la **prohibición de regreso**.

Prima facie, pudiera parecer obvio que quien **dolosamente** colabora en una defraudación tributaria, sea absolviendo una consulta, redactando un contrato, registrando movimientos contables, o realizando operaciones financieras, debe ser responsabilizado como cómplice primario, en tanto su aporte sea esencial, o cuando menos como cómplice secundario, cuando la contribución al hecho sea residual. Sin embargo, veremos que en Derecho Penal económico ello no es necesariamente así.

Inclusive, en el ámbito del Derecho Penal nuclear o tradicional, cabe pensar en comportamientos que pese a causar directamente, de modo consciente y voluntario, un resultado lesivo son atípicos. Modificando levemente algunos ejemplos de Jakobs, ¿quién castiga al cartero por las injurias que contiene la postal, pese a tener cabal conocimiento que con su entrega se lesionará el honor del destinatario?⁽⁵⁶⁾ La razón por la que el cartero no responde como partícipe del delito de injurias reside en que no tiene el deber de ocuparse de las consecuencias de los actos de terceros, no es **garante** del contenido de la correspondencia que entrega. Asimismo, el operario de una empresa minera que se encarga del manejo de las compuertas no responde como partícipe de delito ambiental si permite la salida de residuos líquidos contaminantes a un río, pese a tener cabal conocimiento de ello⁽⁵⁷⁾. La **competencia** por ese hecho lesivo le corresponde a los ingenieros de la empresa minera que se ocupan de la calidad de los líquidos que serán vertidos

(54) SILVA SÁNCHEZ. *Autoría delictiva*. pp. 15-16; destaca que el fenómeno de **delegación de competencias** constituye uno de los signos más distintivos de las organizaciones empresariales modernas.

(55) *Ibid.*; pp. 16-19.

(56) JAKOBS. *La normativización del Derecho Penal en el ejemplo de la participación*. En: AA.VV. *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho Penal y en la criminología*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2001. p. 622.

(57) JAKOBS. *La imputación objetiva en Derecho Penal* (traducción a cargo de M. Cancio Meliá). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1994. pp. 81-82.

al río. Estos casos son tratados en la doctrina como supuestos de “conductas neutrales” de intervención en el delito, y a ellos se dedica el siguiente epígrafe.

4.2. En particular, las “conductas neutrales” de intervención en delitos tributarios.

Frecuentemente en las sociedades actuales, organizadas en segmentos de actividad altamente especializados y con predominio de contactos relativamente anónimos⁽⁵⁸⁾, el tráfico de bienes y servicios en el marco de una relación personal, profesional o comercial es utilizado para el emprendimiento, mantenimiento u ocultamiento de una actividad delictiva. Pero, ¿debe responder penalmente quien presta algún servicio o entrega algún bien a quien lo utilizará en la comisión de un delito? ¿Ello dependerá de la naturaleza de la prestación, o de si el que prestó el servicio o entregó el bien conocía o no las intenciones de su cliente? Ciertamente, la discusión sobre la relevancia jurídico-penal de prestaciones comerciales que -pese a su inocuidad y utilidad en el tráfico jurídico- contribuyen causalmente a la producción de un curso lesivo, no es en absoluto reciente. Ya en 1944 el *Reichsgericht* (Tribunal del *Reich*) enjuició el abastecimiento de pan y vino a un burdel, efectuado por dos comerciantes que tenían conocimiento de los delitos relativos a la prostitución que en dicho recinto se perpetraban. En dicha ocasión, el *Reichsgericht* consideró que sólo el suministro de vino era punible como acto constitutivo de complicidad en el delito de prostitución, pues sólo éste producto favorecía de forma específica las actividades del burdel⁽⁵⁹⁾.

El debate sobre la relevancia jurídico-penal de las denominadas “conductas neutrales de intervención en el delito” viene experimentado un creciente resurgimiento en la dogmática alemana y española, que

llevado al ámbito del Derecho Penal tributario plantea importantes consecuencias para la atribución de responsabilidad a los miembros de las áreas de contabilidad, legal o financiera de una empresa, a los asesores fiscales, a los agentes financieros y a las firmas auditoras que trabajan o prestan servicios a clientes o empleadores que incurrir en delitos fiscales. En alguna medida, el tratamiento de este tema en la doctrina se ha visto incentivado por las investigaciones judiciales abiertas en Alemania contra importantes entidades financieras, bajo sospecha de haber transferido a sucursales de Luxemburgo dinero (negro) no declarado por sus clientes a las autoridades fiscales. Según las investigaciones de las autoridades alemanas, las transferencias se realizaban de forma anónima a cuentas registradas a nombre del banco en la entidad extranjera, lo cual imposibilitaba detectar la titularidad de los fondos transferidos⁽⁶⁰⁾.

Si bien la transferencia de fondos a cuentas *off shore* constituye una operación *standard* dentro de la actividad bancaria, se plantea como tema controvertido si los ejecutivos bancarios que ejecutaron estas transacciones por instrucciones de los clientes de la entidad financiera, de cuyos propósitos delictivos sabían o al menos sospechaban, ¿deben ser penalmente responsabilizados como partícipes -cómplices- del delito de defraudación tributaria cometido? ¿Qué criterios deben utilizarse para determinar si los aportes realizados por *extraneus* -contadores, auditores, asesores fiscales, abogados, encargados de áreas de finanzas, ejecutivos y funcionarios bancarios, etcétera- son suficientes para responsabilizarlos como partícipes de aquel delito?

En definitiva, se trata del problema de los límites del riesgo permitido en la participación⁽⁶¹⁾, cuya solución -como se ha adelantado- debe arbitrarse en sede de la **imputación objetiva de la conducta**, específicamente

(58) Sobre la incidencia en Derecho Penal de los contactos anónimos y los comportamientos uniformes en masa, ver: JAKOBS. *La ciencia del Derecho Penal ante las exigencias del presente* (traducción a cargo de T. Manso Porto). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000. También en otros pasajes.

(59) Referencias a esta sentencia en: BLANCO CORDERO. *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*. Granada: Comares, 2001. p. 3 y ss.

(60) Destaca el caso del Dresdner Bank, referencias en: ROBLES PLANAS. *Espacios de riesgo permitido en la intervención en el delito. La complicidad en el delito y las conductas neutrales*. En: *XXIV Jornadas Internacionales de Derecho Penal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002. p. 339 (nota 1); y en BLANCO CORDERO. *Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario*. En: QUINTERO OLIVARES Y MORALES PRATS (coordinadores). *El nuevo Derecho Penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*. Aranzadi: Pamplona, 2001. p. 972 (nota 1).

(61) En palabras de Jakobs (JAKOBS. *La normativización...*; p. 623), los límites del riesgo permitido en la participación, y específicamente el “riesgo no permitido en la codelincuencia es probablemente el problema individual más tratado en relación con la teoría de la autoría y participación en la bibliografía alemana de los últimos años, si bien hasta el momento sólo se ha alcanzado consenso en cuanto a que se trata de un problema”. Este trabajo también ha sido publicado con distinto título en: JAKOBS. *El ocaso del dominio del hecho. Una contribución a la normativización de los conceptos jurídicos*. En: *Injerencia y dominio del hecho. Dos estudios sobre la parte general del Derecho Penal* (traducido por M. Cancio Meliá). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001. Asimismo, está publicado en Perú en: JAKOBS y CANCIO MELIÁ. *El sistema funcionalista del Derecho Penal*. Lima: Grijley, 2000.

en el instituto de la **prohibición de regreso**, según el cual no constituye un riesgo jurídicamente desaprobado aquel comportamiento que se mantenga dentro de los límites del **rol** del interviniente. Ciertamente, el criterio para imputar un hecho lesivo no puede cifrarse en los conocimientos que sobre la futura comisión del hecho punible tenga el sujeto que actúa con anterioridad al autor del delito.

Más bien, en ámbitos en los que los roles se encuentran legal o contractualmente definidos, tal como en la actividad de intermediación financiera o en los servicios que prestan determinados profesionales, la creación de un riesgo desaprobado únicamente puede derivarse de la inobservancia de los deberes especiales inherentes a la posición que el sujeto ocupa⁽⁶²⁾. Precisamente, la razón de gravar con determinados deberes a los sujetos que se desempeñan en segmentos de actividad ínsitamente riesgosos, es evitar que dichos servicios sean utilizados para la consecución de fines delictivos. Así, por ejemplo, el funcionario del banco que *off the record* ha tomado conocimiento que el cliente “d” realizará una transferencia de fondos provenientes de un delito de defraudación tributaria, o que con esa transferencia ocultará dichos fondos de una inspección fiscal inminente, no deberá ser sancionado ni por el delito de lavado de activos ni por el de defraudación tributaria, siempre que haya cumplido los preceptos de la normatividad vigente en materia de prevención de fraudes fiscales y de detección de transacciones financieras sospechosas (*know your client*, y demás **códigos de conducta**).

En una sociedad de libertades, que privilegia las interacciones y los contactos anónimos, la adquisición de conocimientos especiales no puede fundamentar la responsabilidad penal, pues si así fuera se perjudicaría a los perspicaces y se beneficiaría a los indiferentes⁽⁶³⁾. Sólo se puede exigir a un sujeto que utilice sus conocimientos “**especiales**” para evitar la comisión de un delito, en la medida que integren el **rol** que desempeña, en cuyo caso dejan de ser “**especiales**”. Así, por ejemplo, el médico cardiólogo que conoce una

técnica de reanimación cuya aplicación no está generalizada en la práctica forense, está obligado a utilizarla en la intervención quirúrgica que realiza al paciente que contrató sus servicios en función a las capacidades de dicho especialista, pudiendo imputársele la muerte del paciente en caso no utilice dichos conocimientos. Por el contrario, ese mismo médico no está obligado a utilizar la técnica de reanimación cuando atiende a un paciente con ocasión de su desempeño como médico de emergencias de un hospital. En este último caso, sólo está obligado a utilizar las técnicas *standard* que corresponden a un médico de urgencias, de modo que si ante el inminente fallecimiento del paciente no aplica sus conocimientos especiales, dicho profesional tan solo podría ser responsabilizado por un delito de omisión de socorro (artículo 127 del Código Penal), que se fundamenta en la infracción de deberes de solidaridad, esto es, se comportaría como una persona in-solidaria pero no como un homicida.

En síntesis, puede afirmarse que la atribución de responsabilidad penal como partícipe de un delito tributario estará en función al rol que desempeña el interviniente en un determinado contexto de interacción⁽⁶⁴⁾. Así, la defraudación fiscal también debe serle imputada al *extraneus* cuando éste haya infringido los deberes que le impone el rol especialmente riesgoso que desempeña (verbigracia, funcionario bancario) o, cuando se trate de roles que no gozan de regulación normativa, haya adaptado inequívocamente su comportamiento a la defraudación cometida⁽⁶⁵⁾. Y para determinar cuándo se produce dicha **adaptación inequívoca** debe apreciarse el contexto concreto en el que se produjo la intervención, valorándose especialmente la relación espacio-temporal que medie entre la conducta de intervención y la comisión del hecho punible⁽⁶⁶⁾, pues cuando el aporte del *extraneus* se produce en fase de ejecución generalmente habrá abandonado el **rol social** que desempeñaba para actuar como **partícipe** de un delito. Como afirma Jakobs en este punto, “las soluciones de exactitud matemática solo pueden estar basadas en premisas erróneas. Quien no

(62) Ver: ROBLES PLANAS. Op. cit.; p. 404.

(63) Sobre el tratamiento de los *conocimientos especiales* en sede de imputación objetiva de la conducta, ver: JAKOBS. *La imputación objetiva...*; pp. 65-70.

(64) El concepto de **rol** (papel) puede ser entendido asociándolo a la acepción que tiene en la dramaturgia, donde cada actor representa un guión en el escenario teatral. El actor es la persona que debe comportarse en la vida social (escenario) de acuerdo a un cúmulo de expectativas (guión a representar) que le son dirigidas en función al *status* que ocupa (padre, profesor universitario, médico, deudor tributario). El rol mínimo es el de persona, expresado en la conocida máxima de Hegel: “sé persona y respeta a los demás como persona”, de la que dimana la obligación originaria: *neminem laede*. Ver: SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES. *Algunas referencias de Historia de las ideas, como base de la protección de expectativas por el Derecho Penal*. En: *Cuadernos de Política Criminal*. Número 71. 2002, pp. 391-423.

(65) Ver: ROBLES PLANAS. Op. cit.; p. 404.

(66) *Ibid.*; pp. 404-405.

soporte esto, que se limite al Derecho de la circulación, y probablemente fracase también allí⁽⁶⁷⁾.

5. Supuestos de atipicidad por actos de “ingeniería fiscal” y negocios en “fraude de ley”.

A diferencia de los casos de “conductas neutrales de intervención”, en los que pese a haberse cometido un delito de defraudación fiscal no corresponde imputárselo al *extraneus*, en este apartado final se abordaran aquellos supuestos en los que no se configura delito tributario alguno, por tratarse de operaciones lícitas de ingeniería fiscal o negocios en “fraude de ley”.

En términos generales, las operaciones que persigan maximizar beneficios patrimoniales, vía reducción de obligaciones tributarias, son lícitas en tanto sean diseñadas aprovechando las posibilidades de configuración negocial que ofrecen las leyes. El principio de autonomía privada determina un espacio permitido para la ingeniería fiscal, entre las que destacan las fórmulas de “economía de opción” y de “ahorro fiscal”⁽⁶⁸⁾.

Fundamentalmente, interesa distinguir las operaciones que caigan dentro de la noción de ingeniería fiscal de aquellas maniobras constitutivas de una defraudación tributaria punible. No configuran actos de ingeniería fiscal aquellas transacciones subsumibles en la noción de **negocios simulados o ficticios**, en los que las partes únicamente quieren establecer la apariencia externa de determinado negocio jurídico, excluyendo los **efectos jurídicos** que le son propios. En principio, el **negocio simulado** o **simulatorio** debe equipararse al engaño típico de la defraudación fiscal, pues la finalidad de su otorgamiento es esconder el hecho imponible derivado del negocio jurídico correspondiente a la verdadera voluntad negocial de las partes⁽⁶⁹⁾. Así, por ejemplo, cuando en un negocio de compraventa

inmobiliaria se declara un precio menor al efectivamente percibido, de modo de evadir el pago de la alcabala.

Como se sabe, la simulación puede ser absoluta o relativa, parcial o total. Será absolutamente simulado aquel negocio en que las partes afirman haberlo celebrado cuando en realidad no han cerrado trato alguno. Será relativamente simulado aquel negocio en que las partes afirman haberlo realizado, cuando en realidad han concluido otro total o parcialmente distinto⁽⁷⁰⁾. A su vez, el negocio simulado será parcial cuando la falsedad afecte tan sólo a algunos elementos del negocio (precio, partes) y total cuando afecte a cada uno de ellos sin excepción. Todas las formas de **simulación** pueden equipararse a la noción de maniobras defraudatorias que prevé la Ley penal tributaria.

A diferencia de los negocios simulados, en los negocios en “fraude de ley” la voluntad declarada por las partes al otorgar el negocio jurídico coincide con la voluntad real querida por ellas. “En los negocios en fraude de ley, la libertad de configuración propia de la autonomía privada se ejercita para alcanzar un resultado incompatible con el establecido en por las leyes o al que las leyes asocian imperativamente consecuencias que las partes pretenden rehuir”⁽⁷¹⁾. Presupuesto de ellos es la existencia de un defecto técnico en el ordenamiento legal, pues se realiza al amparo de una ley (“ley de cobertura”) o dentro de los márgenes permitidos de la autonomía privada para evitar las consecuencias jurídicas de otra ley (“ley defraudada” o “eludida”), de modo que no se configura el supuesto de la ley eludida.

Empero, aunque se frustren los fines de la Hacienda Pública y se obtengan beneficios individuales, los supuestos de “fraude de ley” no constituyen maniobras defraudatorias. En definitiva, en estos casos el hecho imponible no surge y la frustración de los fines recaudatorios es imputable a defectos del ordenamiento legislativo, y no a un acto simulado. ☞

(67) JAKOBS. *La imputación objetiva...*; p. 92.

(68) Fundamental: SILVA SÁNCHEZ. *Ingeniería financiera...*; pp. 165-193. En dicho trabajo, se definen las actividades de ingeniería financiera como “(...) el diseño de operaciones de creciente complejidad para la financiación con recursos externos, de cualquier clase de proyectos económicos”, citando como ejemplos los supuestos de *leveraged buy* (compra apalancada) y de *lease back* (*leasing* de retrocesión), p. 166. Por su parte, se define la “ingeniería fiscal” como la “variante de la ingeniería financiera que se proyecta sobre las relaciones entre el contribuyente y la Hacienda Pública”. p. 168.

(69) Cfr. *Ibid.*; p. 177.

(70) SALVADOR CORDECH y SILVA SÁNCHEZ. *Simulación y deberes de veracidad. Derecho Civil y Derecho Penal: dos estudios de dogmática jurídica*. Madrid: Civitas, 1999. p. 19.

(71) *Ibid.*; p. 64.