

# Delito de Defraudación Tributaria

**Humberto Medrano C.**

Abogado. Profesor Principal de la PUC.

## INTRODUCCION.

El delito tributario -del que la defraudación es una modalidad- estaba previsto por el Código Tributario y sancionado con pena de hasta 6 años de prisión. Sin embargo, desde la promulgación de dicho Código en 1966 hasta la fecha ningún contribuyente -que se sepa- ha sido condenado a pena privativa de la libertad en aplicación de esa norma.

El nuevo Código Penal ha recogido, esencialmente, las figuras delictivas que contenía el Código Tributario, pero ha reducido la pena a un máximo de 4 años y ha introducido en su tratamiento algunas modificaciones no siempre acertadas. En el caso específico de esta clase de violaciones la cuestión inicial por abordar es establecer si el legislador debe dar connotación delictiva a la omisión tributaria. En general, cada vez que se desea conocer si cierto hecho debe merecer la calificación de delito, es necesario preguntarse ¿cuáles son las razones que impulsan a considerar que determinada acción u omisión debe tener carácter punible?, ¿por qué -en atención a qué razones- puede la ley disponer que por lo hecho o dejado de hacer una persona debe ser privada de su libertad y, en ciertos países, condenada a perder la vida?

Tales actos u omisiones se penalizan como un medio de proteger a la persona y a la sociedad y cuando ésta castiga un comportamiento lo hace en buena medida para evitar que esa actitud se produzca, por estimarla nociva para el tejido social y para la marcha o desenvolvimiento del ámbito para el cual se legisla.

La penalización de determinadas acciones o abstenciones es una forma de proteger la marcha social, de la particular manera como es concebida por un Estado en un momento histórico dado. No necesariamente los mismos actos son reprimibles en todas las sociedades -en el espacio- ni por todos los legisladores en el tiempo. En el mundo contemporáneo

existen ciertos comportamientos que son punibles, prácticamente por todos los Estados y en todos los tiempos, dentro de circunstancias que podríamos llamar normales. Así, por ejemplo, es claro que la vida humana es un bien jurídicamente tutelado, que todas las comunidades han protegido desde siempre, lo cual explica porqué el homicidio es sancionado virtualmente por el íntegro de los ordenamientos penales. La muerte intencional de un hombre a manos de otro puede calificarse como un delito universal y permanente; es decir punible en todo espacio y en todo tiempo.

Sin embargo, si se produce alguna anomalía en la vida de relación entre los Estados (y en algunas ocasiones internamente) generándose un conflicto bélico, la muerte de una persona por otra en un combate no es penalmente reprimible y por el contrario suele ser objeto de encomio y alabanzas. En períodos conflictivos, la conciencia social se relaja para admitir como normal y plausible lo que sería condenable en períodos de paz; ocurre una distorsión en la forma de apreciar estos hechos.

Ahora bien, la particular sensibilidad social de una cierta nación puede hacer que en un determinado momento convierta en punibles acciones que en otros lugares en la misma oportunidad se consideran legítimas. Entre nosotros tenemos como ejemplo reciente la tenencia de moneda extranjera que llegó a ser reprimida con pena privativa de la libertad, mientras que en otros países la posesión de divisas era y es considerada como un acto perfectamente legítimo. De ello se sigue que la específica conducta consistente en la tenencia de moneda extranjera no constituye "per se" un delito, ni se trata de una conducta universalmente reprochada o reprochable.

Otro ejemplo que puede mencionarse es el de la Ley de Reforma Agraria que introdujo un drástico cambio en la organización jurídica de la tierra, señaladamente respecto de la propiedad. En esa ley se

creó el delito de sabotaje a la reforma agraria, estableciéndose para los culpables nada menos que juzgamiento ante el Fuero Militar y severas penas privativas de la libertad.

De otro lado, como un indicativo de las modificaciones que va sufriendo la sensibilidad del cuerpo social, el Código Penal derogado consideraba punibles los delitos de duelo, riña y adulterio. Estas figuras delictivas han desaparecido del nuevo ordenamiento. De la misma manera, el cambio en la percepción de los hechos punibles aparece del artículo 120 del Código Penal que reprime con pena privativa de la libertad no mayor de 3 meses al aborto, cuando el embarazo sea consecuencia de violación sexual fuera de matrimonio o inseminación artificial no consentida y ocurriera fuera de matrimonio. La misma pena no mayor de 3 meses es aplicable en el caso del aborto cuando es probable que el ser en formación conlleve al nacimiento graves taras físicas o síquicas siempre que exista diagnóstico médico.

En consecuencia, la manera como el legislador interpreta lo que debe estimarse correcto para la vida en sociedad determina, a su vez, qué actos merecen sanción penal.

#### **¿Cómo y por qué la omisión del pago de un tributo puede considerarse delictiva?**

El artículo 77 de la Constitución señala: "Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

Por lo tanto, el incumplimiento de esta obligación implica la violación de un deber social porque los tributos permiten al Estado obtener los recursos que necesita para cumplir con su rol de procurar el bien común.

Frente al hecho del no pago de tributos el Estado puede reaccionar sancionando sólo administrativamente a los omisos, mediante la aplicación de las respectivas penas pecuniarias. El incumplimiento del contribuyente -sea cual fuere la razón- merece una sanción en el plano administrativo que se traduce en el pago de recargos o multas y, en algunas legislaciones, intereses y reajustes ("indexación") para evitar la erosión que la inflación produce. La opción por una o la concurrencia de varias de las alternativas varía de un país a otro, de acuerdo con su propia realidad y peculiar apreciación de la naturaleza y alcances de la omisión tributaria.

Sin embargo no puede desconocerse que las sanciones administrativas pueden resultar de poca eficacia disuasiva en ciertos casos, sobre todo si frente a determinados fiscos el contribuyente para justificar el no pago puede esgrimir como fundamento -o eventual

coartada moral- que los recursos serán mal empleados por el Estado o que -como dice Ernesto Flores Zavala- el dinero irá a parar a manos de funcionarios corruptos.

Es un hecho que en nuestro país y en muchos otros la omisión tributaria no se ha considerado, históricamente, como acto punible ni socialmente reprochable. Cuando la omisión ha sido contemplada como delito en la ley positiva nunca, en la práctica, se ha enviado a prisión a ningún evasor, sin que ello produjera alteraciones en la manera social de apreciar al defraudador. Estas circunstancias ponen en evidencia que en nuestro medio -y en muchas otras latitudes- no existe la percepción del carácter delictivo de la defraudación por la vía del no pago de tributos. Al respecto son ilustrativas las estadísticas del trabajo de Alfonso Serrano Gómez referidas a España ("Fraude Tributario", Edit. de Derecho Financiero, pág. 133). Allí, en una encuesta a 750 personas, 583 creen que el Estado no invierte bien el dinero que recauda con los impuestos. A la pregunta ¿considera que en España socialmente está mal visto el no pagar impuestos? Contestaron que no 564 de un total de 750 encuestados.

Lo expuesto grafica muy bien lo que tratamos de explicar: la conciencia social hoy y aquí no se resiente de manera significativa frente a la evasión. Para revertir esta tendencia tiene que, de un lado, mejorarse la Administración Tributaria de tal manera que todos sientan que las autoridades están en aptitud de fiscalizar a los obligados y que puede detectar a los omisos. Por otra parte el Estado debe invertir adecuadamente los recursos y poner en conocimiento de los contribuyentes el destino de los fondos captados vía tributación.

Cuando el legislador llega al estadio de la calificación de la defraudación tributaria como delito pretende evitar la autojustificación moral de los contribuyentes o responsables. Al respecto conviene recordar que según el artículo IX del Título Preliminar del nuevo Código Penal "La pena tiene función preventiva, protectora y resocializadora ...". En el caso que nos ocupa la pena privativa de la libertad es establecida sin duda como una medida preventiva es decir para disuadir a quienes pretenden no pagar sus obligaciones tributarias aunque -como veremos más adelante- aún con las nuevas normas difícilmente un evasor será condenado a pena privativa de la libertad.

#### **¿En qué consiste el delito de defraudación tributaria con arreglo al nuevo Código Penal?**

Para ubicarnos es necesario mencionar que el Título XI está dividido en 3 capítulos. El Capítulo I trata del delito de contrabando que, en esencia, consiste en eludir el control fiscal al ingresar o extraer mercancías del territorio nacional. Está sancionado con pena privativa de la libertad no menor de uno ni

mayor de cuatro años y con 180 a 365 días multa. Obsérvese que se trata de penas acumulativas.

El Capítulo II tiene dos secciones. En la sección I se regula el caso de la defraudación de rentas de aduanas que se produce al eludir el pago total o parcial de tributos a la importación o exportación, pero efectuando trámites aduaneros. Está reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años y con una multa de 188 a 365 días. También en este caso las penas son acumulativas.

En la sección II se trata propiamente del delito de defraudación tributaria en que se incurre al dejar de pagar en forma fraudulenta los tributos. Está sancionado con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años o multa de 60 a 365 días multa.

Respecto de esta específica modalidad la pena pecuniaria no es concurrente con la pena privativa de la libertad sino que es alternativa, de manera que, eventualmente, el Juez podría imponer sólo la multa que se sumaría así a los recargos, multas y reajustes que pudiera haber exigido la Administración. Para ello, se tomará en cuenta las circunstancias agravantes o atenuantes que pudieran existir, la cuantía de lo defraudado, el carácter de reincidente o no del agente y otros factores. Como se advierte, en este delito puede ocurrir que el conjunto de las medidas represivas queden circunscritas a la obligación de pagar sumas adicionales al monto del tributo omitido.

El Capítulo III se refiere al delito de elaboración y comercio clandestino de productos cuando se trata de mercaderías gravadas. La pena es privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años, sin perjuicio del decomiso de la mercadería.

Como ya se indicó, el delito de defraudación tributaria estaba tipificado y penado desde 1966 por el Código Tributario y es de allí que ha sido extraído por el nuevo Código Penal, con algunas variantes (y vacíos) no siempre felices. En efecto, considerando que el Código Tributario contiene regulaciones precisas sobre el procedimiento contencioso administrativo, resulta fundamental establecer la vinculación que tal procedimiento tiene con la eventual acción penal.

#### **¿Para iniciar el proceso penal debe agotarse previamente la vía administrativa?**

El Código Penal no ha previsto disposición alguna sobre este extremo. En cambio, el artículo 171 del Código Tributario señala lo siguiente:

"El órgano administrador del tributo, concluida la vía administrativa, informará del hecho denunciado como delito tributario al procurador público competente a fin que proceda formular la denuncia penal ante el Ministerio Público".

Como el Código Penal no ha recogido norma similar, ¿significa ello que la denuncia puede ser planteada directamente sin haberse iniciado o sin haber concluido el procedimiento administrativo? Uno de los defectos que se anota en el Código Penal es que no contiene ninguna norma derogatoria, lo que dificulta la interpretación respecto de las reglas penales del Código Tributario que se mantienen vigentes. Para tratar este tema, resulta pertinente, por su carácter general, hacer referencia al artículo I del Título Preliminar del Código Civil que dispone:

"La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla".

No hay duda que en todo lo referente a la tipificación de los delitos el nuevo Código Penal abarca íntegramente el área contemplada por el Código Tributario, del cual -en muchos casos textualmente- ha recogido figuras delictivas específicas. En consecuencia, respecto de este punto en particular la parte pertinente de dicho Código ha quedado superada por la nueva ley penal.

En cambio, si se observa con cuidado puede percibirse que la regulación que exigía agotar la vía administrativa antes de iniciar la acción penal no ha sido abordada por el nuevo Código, de manera que habría margen para interpretar -a falta de disposición en contrario- que la vía previa es indispensable para iniciar la acción penal. Además ello respondería a razones prácticas porque el delito de defraudación tributaria sólo se configura si el contribuyente o responsable ha dejado de pagar algún tributo o lo ha pagado en forma diminuta, extremos que sólo pueden ser establecidos por la Administración y no por el juez instructor ni por el tribunal correccional, de la misma manera en que la entidad acotadora no puede pronunciarse sobre el carácter delictivo o no de la omisión.

De acuerdo con el artículo 85 del Código Tributario "La acotación y liquidación de los tributos se llevará a cabo por la Administración Tributaria o por los obligados, en la forma que establezcan las normas legales pertinentes". El artículo 87 del mismo Código señala:

"La Administración Tributaria fiscalizará las liquidaciones realizadas por los contribuyentes y las declaraciones presentadas...". Desde luego, ninguna de estas regulaciones ha sido derogada o modificada, de manera que la fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias continúan siendo responsabilidad de la Administración, lo que comporta el correlativo derecho de los contribuyentes de emplear los medios impugnativos que el propio código franquea, de donde resulta que -como no podría ser de otra forma- se mantiene inalterable el procedimiento con-

tencioso administrativo. Por lo tanto, si se pretendiera formular una denuncia penal sin haber agotado la vía administrativa, ello supondría una inadmisibles violación de regulaciones precisas y un cercenamiento del derecho del contribuyente a ser oído en vía de reconsideración por la misma autoridad que formuló la acotación.

Por otra parte, de no mediar el procedimiento administrativo ello significaría que la determinación de la existencia de la obligación -no sólo de su carácter delictivo- se estaría atribuyendo al juez instructor lo que -además de absurdo- sería manifiestamente contrario al texto del artículo 111 del Código Tributario: "La competencia de los órganos de resolución de reclamaciones tributarias es improrrogable". El carácter altamente especializado de las instituciones y regulaciones tributarias exige que para abordar la materia se cuente con conocimientos específicos y experiencia en este campo, condiciones que, naturalmente, no puede reunir un juez instructor cuya versación se proyecta en un área diferente. El juez no puede establecer si se ha producido o no el hecho imponible respecto de una determinada obligación tributaria, ni pronunciarse sobre el carácter de renta o no de un cierto ingreso ni sobre los numerosos aspectos que diariamente son objeto de trato por la Administración, el Tribunal Fiscal y los especialistas.

Por lo tanto, nuestra conclusión es que antes de iniciar la acción penal debe agotarse la vía administrativa y sólo si allí se demuestra que ha existido incumplimiento, presumiblemente doloso, podría formularse la denuncia penal.

Es interesante observar que cuando la ley otorga carácter delictivo a la omisión, las autoridades frecuentemente tratan por todos los medios de precipitar la acción penal utilizándola no sólo como mecanismo de represión sino sobre todo para -por el camino del temor- incentivar el cumplimiento voluntario de otros contribuyentes. Esta actitud no puede emplearse para enervar los derechos del obligado porque si se permitiera la denuncia directa de la Administración ello supondría, como se ha dicho, impedir que el contribuyente sea escuchado en vía de reconsideración y, en caso de no tener éxito en primera instancia, de apelar ante el Tribunal Fiscal. Téngase presente que las resoluciones de la autoridad administrativa declarando infundadas las reclamaciones del contribuyente son, en muchos casos, revocadas en segunda instancia. Esta sola circunstancia hace evidente que es indispensable agotar la vía administrativa porque si fuera permitido que la acción penal se iniciara por el solo mérito de la liquidación hecha por el órgano competente, podría ocurrir que se abriera instrucción y se siguiera el proceso contra quien posteriormente obtiene en el Tribunal Fiscal la revocatoria de la resolución que exigía el tributo.

En esa hipótesis se llegaría a la absurda situación de llevar adelante un proceso penal por defraudación,

a pesar que administrativamente ha quedado establecido que no existe adeudo alguno.

Aunque es comprensible el interés de las autoridades por acelerar los procesos penales por este delito, ello no puede conducir de un lado a privar al contribuyente de su derecho a reclamar y, por otra parte, a la contradictoria situación descrita. Si la celeridad es motivo de preocupación, bastaría que en la vía administrativa se diera preferencia a la solución de estos procesos, de manera que en un lapso breve podría concluir esa etapa y, de haber mérito para ello, formularse la denuncia respectiva. El Código Tributario ya contiene una regulación de este orden, pues en las reclamaciones en general el plazo máximo para resolver es de un año, incluido el término probatorio (artículo 125). Sin embargo, cuando existe indicio de delito el plazo para resolver se acorta drásticamente, según el artículo 171 del mismo Código:

"Tratándose de reclamaciones contra resoluciones de acotación que contengan reparos que constituyan indicios de delito tributario, la Administración resolverá bajo responsabilidad en un plazo no mayor de 90 días, incluido el término probatorio ...".

No existe ninguna razón para eliminar esta norma ni menos para interpretar que ella ha quedado sin efecto, toda vez que el nuevo Código Penal no aborda este extremo, de manera que no puede llegarse a la conclusión que se trata de una norma abrogada. Por lo demás es una regulación que establece un adecuado equilibrio entre el interés de la Administración de formular denuncia contra el autor del presunto delito tributario y el derecho del contribuyente a que la propia Administración revise su resolución y, en su caso, a apelar ante el Tribunal Fiscal. El mismo artículo 171 indica:

"El órgano contencioso tributario competente, en los casos en que las resoluciones apeladas estén referidas a acotaciones que contengan reparos que constituyan indicios de delito tributario, resolverá en un plazo no mayor de 60 días contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al citado órgano, bajo responsabilidad".

Las normas citadas constituyen una forma razonable de conciliar el interés de la Administración y el derecho de los contribuyentes. Deben mantenerse estas regulaciones.

#### ¿El delito tributario requiere la existencia de dolo?

Para nosotros la incriminación solo puede efectuarse a título de dolo. El eventual incumplimiento de la obligación tributaria por negligencia o cualquier otra razón distinta a la deliberación, tiene que permanecer en el ámbito administrativo y traducirse en recargos o multas aplicables por la autoridad impositiva, sin injerencia alguna en el campo penal. A este último sólo

debe ingresarse cuando media intencionalidad, propósito deliberado.

Tenemos que insistir en la necesidad de mantener claramente diferenciadas esas áreas porque son diversos los principios que las informan. Al respecto conviene recordar que las sanciones administrativas se aplican por el mero hecho del no pago del tributo, prescindiendo de la intención del autor; se trata de una comprobación esencialmente aritmética. Poco importa si existe error de interpretación, imposibilidad de pagar el tributo por falta de liquidez o cualquier circunstancia similar, ya que para tales sanciones prima la objetividad. Así lo señala el artículo 146 del Código Tributario, de acuerdo con el cual:

"La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias".

En cambio, en el ámbito penal el elemento subjetivo tiene la máxima importancia y es por eso que el Código Tributario al tratar del delito señala en su artículo 163: "La configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo".

Como indicamos anteriormente, el Código Penal ha absorbido toda la parte penal sustantiva del Código Tributario y aunque el artículo transcrito no ha sido recogido expresamente, sin embargo se ha mantenido el concepto ya que el dolo como requisito para sancionar el delito tributario es un principio que fluye del artículo 12 del Código Penal:

"Las penas establecidas por la ley se aplican siempre al agente de infracción dolosa.

El agente de infracción culposa es punible en los casos expresamente establecidos por la ley".

Como quiera que el nuevo Código Penal no ha tipificado el delito tributario por negligencia, ello significa que es indispensable el dolo. De otro lado, en el mismo sentido, debe recordarse que según el artículo VII del Título Preliminar del Código Penal "La pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva".

Por lo tanto, la sanción administrativa puede continuar aplicándose de manera objetiva prescindiendo de la intención del autor, pero la sanción penal sólo puede imponerse cuando en el agente ha existido deliberación, propósito, subjetivismo. La necesidad de dolo está evidenciada en el artículo 268 del Código Penal que define el delito de defraudación tributaria de la manera siguiente:

"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 la libertad no menor de

uno ni mayor de cuatro años o multa de 60 a 365 días multa".

Como se advierte, la configuración del delito supone el empleo de una forma fraudulenta como medio para dejar de pagar en todo o en parte los tributos, lo cual implica la exclusión de la economía de opción; éste es el no pago o el pago reducido que se origina en el uso correcto de una posibilidad legalmente permitida, pues allí no existiría dolo y, por lo tanto, no habría delito.

Así, por ejemplo, en nuestro actual ordenamiento jurídico las sociedades comerciales de responsabilidad limitada no están sujetas al Impuesto a la Renta, pues el tributo se paga en cabeza de los socios lo cual obliga a fracturar la renta para aplicar a cada segmento una escala progresiva que según las normas vigentes empieza en el 8%. En cambio, tratándose de sociedades anónimas ellas tienen la condición de contribuyentes y deben pagar el tributo con una tasa proporcional -hoy de 30%- sobre el íntegro de la renta imponible.

Si por haber escogido una y no otra forma societaria, se produce un menor pago del tributo, este hecho carece de connotación dolosa. Es más, ni siquiera habría lugar a sanción administrativa ya que el ejercicio de la opción permitida por la ley no tiene carácter de infracción.

**¿La pena corporal aplicada a este delito constituye prisión por deudas?**

Como quiera que la obligación tributaria es de dar (generalmente una suma de dinero) ¿el no pago podría ser calificado como una simple deuda que, por tal razón, debería resolverse civilmente? Desde este punto de vista, ¿la pena privativa de la libertad podría calificarse como prisión por deudas y, por lo tanto, tildarse de inconstitucional?

Debe recordarse que según el artículo 2 numeral 20, literal c) de la Constitución "no hay prisión por deudas". En consecuencia, la pena corporal no se explica por la simple ausencia parcial o total del pago de un tributo, sino por los medios dolosos de que se hubiera valido el obligado para incumplir con la prestación.

Se sanciona, pues, el fraude para no pagar y no la simple ausencia de pago. El legislador pone el acento en la necesidad de que medie artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta aunque, como veremos después, contradictoriamente el mismo legislador le otorga mayor importancia a la transferencia económica en que el tributo consiste y prescinde del fraude.

**Modalidades de defraudación tributaria.**

Como ya se indicó el delito, genéricamente, implica la comisión de fraude para dejar de pagar los

tributos que establecen las leyes. Ahora bien las variantes específicas que constituyen las modalidades de defraudación están detalladas en el artículo 269 del Código Penal. Ellas son:

- 1.- "Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos o falsificados que anulen o reduzcan la materia imponible".

Obsérvese que lo importante es siempre que gracias a los medios fraudulentos empleados el obligado resulte sin materia imponible o con una base gravable reducida. Por lo tanto, no obstante la presentación de documentos falsos, este específico delito no se configura si la materia imponible permanece inalterable.

Igualmente nadie podría ser inculcado por este delito si la presentación de documentos falsos altera la materia imponible pero no para disminuirla sino para incrementarla, dando lugar al pago de un tributo por monto mayor al que hubiere correspondido con arreglo a la cuantía de la base gravable correcta.

Lo expuesto demuestra que la preocupación del legislador está centrada en el "quantum" de la obligación mas que en los medios empleados ya que el ardid, astucia o engaño -para ser punible- debe estar al servicio de una reducción o eliminación del tributo a pagar. Por lo tanto poco importan los medios fraudulentos si ellos no conducen a la omisión. Así, por ejemplo, las empresas industriales de frontera y selva, con arreglo al artículo 71 de la Ley 23407, están exoneradas de todo tributo. Si esas empresas disminuyen fraudulentamente el volumen de su renta neta de un ejercicio sería imposible la comisión de esta modalidad delictiva, respecto del Impuesto a la Renta, habida cuenta que en ningún caso resultarían obligadas a pagar dicho tributo.

- 2.- "Ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas, frutos o productos o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el impuesto a pagar".

Es evidente que al describir esta modalidad el legislador ha tenido en cuenta, básicamente, los impuestos a la renta y al patrimonio. Respecto del primero sólo existen, en general, dos formas de reducir la cuantía del tributo: disminuir los ingresos gravables o aumentar los gastos o conceptos cuya deducción permite la ley. De otro lado, el ocultamiento de bienes o el incremento de los pasivos perseguiría disminuir la incidencia de los impuestos patrimoniales. Sin embargo, debemos reiterar que tampoco las operaciones fraudulentas, independientemente consideradas, configuran este delito. Consecuencia de tal actitud debe ser el perjuicio fiscal derivado del no pago o del pago diminuto de un impuesto.

Así, por ejemplo, si una sociedad anónima (A) accionista de otra sociedad (B) no consignara en su activo el valor de todas las acciones emitidas por (B), esta indebida reducción no podría dar lugar a la defraudación del Impuesto al Patrimonio Empresarial, ya que la legislación vigente -para evitar la tributación en cascada- excluye de la materia imponible las acciones representativas del capital de otras sociedades. En este caso "el ocultamiento de bienes" -fraudulento en sí mismo- carece de trascendencia para la específica determinación de este delito.

Conclusión semejante debe obtenerse si quien consigna pasivos falsos disminuye los resultados de su ejercicio pero sólo logra con ello incrementar a 150 una pérdida que sin tales pasivos habría sido de 100. Como en ningún caso -en materia del Impuesto a la Renta- habría existido posibilidad legal de exigir el tributo, es claro que no podría existir defraudación. Desde luego, debe recordarse que si bien aparentar una pérdida mayor que la real no perjudica al acreedor, también es cierto que el delito podría quedar configurado en los ejercicios gravables siguientes, si el sujeto pasivo pretendiera compensar la indebida mayor pérdida con la renta de los períodos posteriores.

- 3.- "Realizar actos fraudulentos en los libros de contabilidad, estados contables y declaraciones juradas en perjuicio del acreedor tal como alteración, raspadura o tachas de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos".

El acreedor es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Sólo pueden serlo (artículo 2 del Código Tributario) el Gobierno Central, los gobiernos regionales y locales así como las entidades del sector público designadas por la ley. En consecuencia, si los actos fraudulentos en los libros que determinan, por ejemplo, un balance con utilidad menor a la real no perjudican al sujeto activo, no existe delito. Como se sabe, los libros deben llevarse con arreglo a los principios de la técnica contable, pero nada impide que, partiendo del resultado que aparece de tales libros, el contribuyente pueda agregar a través de la respectiva declaración jurada los conceptos indebidamente deducidos, de tal manera que en la relación de derecho público (es decir con el Fisco) la suma sobre la que se pague el Impuesto sea exactamente la que se hubiera obtenido de no mediar los actos fraudulentos en los libros. De esta manera no se configuraría el delito.

- 4.- "Ordenar o consentir la comisión de los actos fraudulentos a que se contrae el inciso anterior".

Obsérvese que quien realiza los actos fraudulen-

tos y quien los ordena o consiente son perseguibles en razón de este delito. Esto es especialmente importante cuando se trata de tributos adeudados por empresas donde tiene que determinarse quién es, específicamente, el autor directo de los actos fraudulentos y quiénes los que consienten en ellos ya que obviamente la pena corporal sólo puede imponerse a personas naturales. Sobre este tema volveremos más adelante.

- 5.- "Destruir total o parcialmente los libros de contabilidad y otros exigidos por las normas tributarias o los documentos relacionados con la tributación".

En nuestra opinión el solo hecho de efectuar tal destrucción no constituye un acto delictivo por sí mismo sino que debe existir siempre el propósito perseguido de dejar de pagar en todo o en parte los tributos a que se está obligado. Este inciso también ha sido extraído del Código Tributario, pero allí se decía que la destrucción a que se alude debía ser realizada "con el objeto de eludir en todo o en parte el pago de los tributos". Si esta precisión no se repite en el Código Penal es sólo porque el legislador estima que la modalidad debe reunir los requisitos que se exigen para el delito genérico y, como hemos dicho reiteradamente, la defraudación supone necesariamente una forma fraudulenta de no pago de los tributos a que obliga la ley.

- 6.- "No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado, dentro de los 3 meses siguientes al vencimiento del plazo que para hacerlos fijan las leyes y reglamentos pertinentes".

Debido a la agobiante crisis económica que el país atraviesa desde hace años, con frecuencia ha ocurrido que, entre otros casos, las empresas retienen a sus trabajadores los montos que ordena la ley por concepto del impuesto sobre las rentas de quinta categoría y, sin embargo, no cumplen con entregar al Fisco los importes correspondientes. Esta actitud tendría carácter delictivo si hubiera mediado dolo. Es decir que el simple transcurso del plazo no convierte esta acción en un delito. En efecto, habría que analizar si el no pago se origina en el propósito de, por ejemplo, distribuir dividendos a los accionistas, efectuar préstamos a los socios de la empresa o en hechos similares, casos en los cuales se configuraría el delito. Pero si -como ha sucedido tantas veces- tales recursos se destinan al pago de los salarios de los trabajadores para evitar un conflicto social o a cancelar las deudas a proveedores o el consumo de energía eléctrica para impedir un corte que interrumpa la producción ¿habría delito?. Nosotros consideramos que no, que acreditado el destino de los recursos tendría, desde luego, que exigirse el tributo y las sanciones y reajustes,

pero únicamente en el ámbito administrativo. En la hipótesis descrita no se percibe una actitud dolosa y más bien podría invocarse el "estado de necesidad" a que se refiere el artículo 20 numeral 4 del Código Penal.

- 7.- "No pagar los tributos a su cargo durante el ejercicio gravable que en conjunto excedan de cinco UIT vigentes al inicio de dicho ejercicio".

Esta modalidad fue introducida hace pocos años en el Código Tributario, pero sólo quedaba incurso quien no estaba inscrito en los registros de la Administración (en los casos señalados por la ley) y si, adicionalmente, era omiso a la presentación de declaraciones y comunicaciones, "además de no haber pagado los tributos a su cargo durante el ejercicio ... que excedan de cinco UIT ...".

El texto, que en su versión original ya era criticable, por lo menos requería una batería de circunstancias para dar paso a la modalidad. El inciso, tal como ha quedado redactado, resulta francamente incomprensible y sin utilidad práctica. Veamos. ¿Qué ha entendido el legislador por "ejercicio gravable"? Este es un concepto que se aplica señaladamente para establecer el segmento temporal dentro del que debe producirse el hecho imponible de los tributos de periodicidad anual. Sin embargo, la regulación no se limita a esta clase específica sino que alude en general a los tributos a cargo del contribuyente. De seguirse el texto de manera literal, debería sumarse el importe de los adeudos a la Seguridad Social, las sumas debidas a Sencico, al Senati, lo adeudado por Impuesto de Alcabala y algunos otros tributos en los que no es aplicable el concepto de ejercicio gravable. Parecería existir entonces una grave confusión pues el conjunto de tributos durante el ejercicio gravable tendría que estar restringido a los que son aplicables anualmente, lo que francamente carece de sentido.

Ahora bien, aún suponiendo que el concepto de ejercicio gravable pudiera indentificarse con el año calendario, la regulación resulta absurda desde el punto de vista de la cuantía ya que al remitirse a la UIT vigente al inicio de tal ejercicio, la inflación determina que el simple transcurso del tiempo convierta en delictiva la omisión en el pago de sumas ridículas.

#### ¿Contra quién debe dirigirse la acción penal?

Habida cuenta de la necesidad de dolo para tipificar el delito, es claro que sólo pueden ser agentes las personas naturales. En consecuencia, cabe preguntarse ¿contra quién dirigir la acción penal cuando la falta de pago de tributos corresponde a una sociedad anónima? Al respecto, el artículo 27 del Código Penal señala:

"El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito, es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero sí en la representada".

En la sociedad anónima -que es la clase más difundida en nuestro país- la acción penal tendría que dirigirse, en principio, contra el Gerente. Sin embargo, no es infrecuente encontrar que en las sociedades que manejan negocios importantes, por ejemplo los bancos o grandes empresas industriales, exista una persona encargada específicamente de velar por el cumplimiento oportuno del pago correcto de los tributos a cargo de la sociedad. Si esta persona es de reconocida versación en el campo tributario y consta que ella ha empleado artificio, engaño o astucia para que la empresa deje de pagar un cierto tributo. ¿Contra quién debe dirigirse la acción penal si tal persona no está investida de ninguna representación? En este caso el Gerente y demás representantes de la sociedad resultan completamente extraños al fraude y, por ello, no podrían ser encausados asumiendo -desde luego- que desconocían la acción dolosa, de tal manera que no habrían ordenado ni consentido en ella. Por lo tanto, en este supuesto, sólo podría abrirse instrucción contra el funcionario directamente responsable.

#### **Improcedencia de la acción penal cuando ocurra el pago.**

Una de las verdaderas novedades que trae el Código Penal aparece en su artículo 270, según el cual no procede la acción penal si el agente paga el tributo dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que conoce el requerimiento de la autoridad administrativa correspondiente.

Como dijimos antes, el legislador parece prescindir de la importancia de los medios fraudulentos empleados y se centra únicamente en la prestación dineraria, de tal manera que satisfecha ésta, el delito ya no resulta perseguible o, quizás más certeramente, se asume que nunca existió, a pesar que hubiera mediado dolo y perjuicio para el acreedor, lo que resultaría sin sanción penal. Este tratamiento difiere del que se otorga, por ejemplo, en los delitos contra el patrimonio donde no basta la restitución del bien para truncar la acción penal.

Por lo tanto esta regulación especial para el delito de defraudación tributaria permite apreciar que para el legislador no tiene, por sí mismo, carácter destructivo del tejido social. No atribuye la misma condición que a otras conductas antijurídicas penales, lo que conduce a pensar que su inclusión está orientada esencialmente a lograr el pago de los débitos tributarios.

Parece evidente que el legislador estima -como un gran número de personas- que el delito tributario no tiene el mismo negativo peso específico que otras modalidades delictivas y que para la sociedad resulta suficiente que se satisfaga el monto debido al que se da, casi, el trato civil de una cuenta por pagar. Repárese en que esta posibilidad sólo está diseñada en favor de quienes cuentan con los medios económicos para cumplir el requisito del pago y evitar, así, la justicia penal. Al respecto resulta significativo el tratamiento simétrico que el artículo 215 otorga en el caso de libramientos indebidos. Dicho artículo reprime a quien gira un cheque cuando no tiene provisión de fondos o autorización para sobregiro, entre otros casos. No procede la acción penal si el agente abona el importe del documento dentro del tercer día hábil a la fecha de requerimiento.

La similitud de soluciones pone en claro la consideración básicamente económica que el legislador ha tomado en cuenta permitiendo la misma salida para el caso de ambas situaciones. En cambio no se ha contemplado esa posibilidad para los otros delitos tributarios los cuales -aparentemente- son considerados por el legislador como más graves.

De otro lado, debe observarse que el paralelismo establecido por el legislador permitiría al agente evitar la acción penal en el concurso de los delitos mencionados. En efecto, si para la cancelación de un tributo, cuyo importe se ha disminuido fraudulentamente, el contribuyente entrega a la entidad recaudadora un cheque girado contra una cuenta sin fondos, se configuraría, por un lado, el delito de defraudación tributaria y, por otra parte, el de libramiento indebido. No podrá encausarse al agente por ninguno de tales delitos si él satisface la obligación económica.

Sin embargo, al margen de lo criticable que pudiera ser el temperamento adoptado, es evidente que la redacción del texto legal ha sido poco feliz. En efecto, ¿cuál es el requerimiento de la autoridad administrativa correspondiente? Con arreglo al procedimiento que contempla el Código Tributario tal requerimiento se materializa en la acotación que notifica la entidad administradora del tributo. Ahora bien, en determinados impuestos debido a deficiencias de los organismos correspondientes, la acotación suele formularse tres o cuatro años después de haberse hecho exigible el tributo, de manera que además del importe de éste se han generado recargos y reajustes (indexación).

No obstante, de acuerdo con el artículo 270 del Código Penal para lograr la improcedencia de la acción basta que el agente pague el tributo ya que el texto no contiene la menor referencia a los recargos, multas o reajustes. En este caso, lo técnico habría sido que el legislador aludiera a la deuda tributaria que es un concepto comprensivo del conjunto de las sumas debidas. En consecuencia, con arreglo a la

norma legal vigente, la improcedencia de la acción puede lograrse con el pago del tributo consignado en la acotación, el mismo que por el tiempo transcurrido y en razón del proceso inflacionario será generalmente una suma diminuta.

Por otra parte, ¿cuáles son los alcances exactos de la expresión "requerimiento de la autoridad administrativa correspondiente"? En otras palabras, ¿se refiere el Código a la acotación que formula el órgano administrador? En nuestra opinión, no necesariamente. En efecto, por las razones que expresamos en su momento el contribuyente tiene derecho a impugnar administrativamente la exigencia fiscal. En caso de confirmarse la acotación el proceso puede llegar hasta el Tribunal Fiscal con cuyo pronunciamiento el expediente regresa a primera instancia donde se suele emitir la "resolución de cumplimiento". Por lo tanto, sólo en ese momento -concluida la reclamación- puede producirse el requerimiento cuyo pago permitirá evitar la acción penal.

Es evidente que la suma debida no es -de manera inevitable- la consignada en la acotación, de forma que para ejercer este derecho el agente puede esperar la resolución del Tribunal Fiscal. Conviene advertir que, a diferencia del proceso civil, en lo contencioso tributario la autoridad competente para resolver está facultada para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados (Código Tributario artículo 120). En consecuencia, a raíz de la reclamación la exigencia que se formule al contribuyente podría resultar sensiblemente superior a la consignada en la acotación, caso en el cual esta mayor suma sería la cancelable para evitar la acción penal.

Nosotros consideramos que ello es así aún cuando el contribuyente impugne la resolución del Tribunal Fiscal ante la Corte Suprema ya que la posibilidad del pago se franquea ante el requerimiento de la autoridad administrativa, el mismo que -como se explicó antes- se alcanza al concluir esta vía.

Sin embargo, como quiera que para interponer el recurso de revisión ante la Corte Suprema es necesario pagar o afianzar la deuda, quedaría sin resolver la situación de aquel contribuyente que ocurre ante la Corte Suprema afianzando la obligación. En este caso se habría agotado la vía administrativa y podría iniciarse la acción penal (pues no existiría pago sino afianzamiento). No obstante ¿cómo podría el juez instructor abordar la causa si se encuentra pendiente un pronunciamiento de la Corte Suprema sobre la existencia o no de la deuda? Para guardar un mínimo de coherencia la acción penal, en este caso, sólo podría iniciarse después que la Corte Suprema establezca que, en efecto, existe un tributo impago. Desde luego si al recurrir en revisión el contribuyente paga la deuda tributaria (que es una de las posibilida-

des para acceder a la vía judicial) la acción penal resultaría improcedente.

Adviértase que las reflexiones sobre este punto confirman que antes de iniciar la acción penal debe agotarse la vía administrativa. En efecto si para lograr la improcedencia de tal acción puede pagarse el tributo y la cuantía de éste sólo queda firme con el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, resulta evidente que la mera acotación por la entidad administradora no bastaría para formular la denuncia penal.

### **La prescripción.**

Como antes se indicó, el delito de defraudación tributaria es reprimido con pena privativa de la libertad no mayor de cuatro años. Ahora bien, según el artículo 80 del Código Penal:

"La acción penal prescribe en un tiempo igual al máximo de la pena fijada por la ley para el delito si es privativa de la libertad".

Por lo tanto, en este delito el término prescriptorio es de cuatro años.

Según el artículo 82 del mismo Código los plazos de prescripción de la acción penal comienzan:

"2. En el delito instantáneo a partir del día en que se consumó".

La obligación tributaria es siempre una obligación de dar (usualmente una cantidad de dinero) que debe cumplirse en fechas que no pueden exceder de límites precisos contemplados en la ley. En consecuencia si, por ejemplo, el Impuesto a la Renta debe pagarse el 31 de Marzo del año (1) y un contribuyente, mediante fraude incumple este deber, el plazo de prescripción penal empezaría a correr a partir del día siguiente. En este caso el término prescriptorio concluirá el 31 de Marzo del año (5).

Sin embargo la prescripción administrativa contemplada en el Código Tributario -que es también de cuatro años- empieza a computarse "desde el 1° de Enero siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva ...". Si la declaración debe presentarse hasta el 31 de Marzo del año (1) la prescripción se iniciaría el día 1 de Enero del año (2) y concluiría el 31 de Diciembre del año (5).

En consecuencia, debido a la distinta forma de cómputo, la prescripción administrativa resulta más larga que la prescripción penal, de tal manera que en el ejemplo propuesto la entidad acotadora podría válidamente exigir el pago del tributo de abril a diciembre del año (5), pero para entonces la acción penal ya habría prescrito.

## Consideraciones sobre la pena.

En la hipótesis de que el autor del delito de defraudación tributaria sea condenado a pena privativa de la libertad el Juez, de acuerdo con el artículo 57 del Código Penal, puede suspender su ejecución siempre que se reúnan los requisitos siguientes:

"1. Que la condena se refiera a pena privativa de la libertad no mayor de cuatro años".

Como ya se indicó el delito de defraudación tributaria es sancionable, precisamente, con un pena máxima de cuatro años.

"2. Que la naturaleza, modalidad del hecho punible y personalidad del agente hiciera prever que esta medida le impedirá cometer nuevo delito".

De las normas transcritas se sigue que en este delito existirá siempre la posibilidad de que el Juez ordene la suspensión de la pena, lo que constituye un nuevo elemento que permite interpretar que el legislador no considera al defraudador tributario como especialmente peligroso. Por lo tanto, puede vaticinarse que, en los hechos, ningún omiso sufrirá pena corporal efectiva ya que el procedimiento puede evitarse con el pago del tributo y en caso de haberse seguido la acción penal el juzgador tiene la posibilidad de imponer sólo pena de multa y cuando la pena sea de prisión ésta puede suspenderse.

### La reparación civil.

El Juez está obligado a establecer la reparación civil que se determina conjuntamente con la pena. Según el artículo 93 del Código Penal la reparación comprende:

"1. La restitución del bien o, si no es posible, el pago de su valor".

"2. La indemnización de los daños y perjuicios".

Como antes se indicó la deuda tributaria está integrada por el tributo propiamente dicho, los recargos y los reajustes del tributo (indexación). Si ello es así, el contribuyente que hubiera pagado el íntegro de la deuda (aunque después de los 10 días de requerido) al ser condenado ¿debe también pagar la reparación civil? El Código Penal no ha recogido una regulación que sobre este punto contiene el artículo 166 del Código Tributario:

"No habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la administración fiscal haya hecho efectivos los tributos y sanciones administrativas correspondientes, que son independientes de la sanción penal a que este título se refiere".

Como quiera que el Código Penal no contiene ninguna excepción, de la letra de la ley se desprendería que además de las sanciones administrativas que exija la entidad acotadora, el contribuyente o responsable, en la hipótesis de ser condenado se vería obligado a pagar además la reparación civil. Considerando lo elevado de las sanciones administrativas actuales y la cuantía de la indexación parecería desmesurado exigir esta concurrencia de obligaciones. Ciñéndose a la orientación "economicista" que el legislador ha impreso en el caso de este delito, estimamos que -al margen de la literalidad- podría interpretarse que se mantiene vigente la mencionada regulación del Código Tributario, pues si bien no ha sido recogida expresamente tampoco ha sido derogada. En caso de una interpretación contraria, el equilibrio podría ser logrado por los jueces fijando la reparación civil en una suma simbólica, cuando comprueben que han sido pagados el tributo y las sanciones administrativas.