

“HUAYPETHUE: ¿INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA O DELITO PENAL?” ACERCAMIENTO A LA REALIDAD PENAL TRIBUTARIA

Roger Yon Ruesta*

“Pero los jueces son los señores del derecho en el mismo sentido que lo era el legislador en el pasado siglo. Son más exactamente los garantes de la complejidad estructural del derecho en el Estado constitucional, es decir los garantes de la necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derechos y justicia.”¹

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo versa sobre el problema para establecer criterios diferenciadores entre la infracción tributaria y el delito penal. En esta ocasión, trataremos de manera concreta, el caso de Huaypethue - Madre de Dios - y cómo la norma administrativa y la penal resultan insuficientes para establecer mecanismos de control social efectivos en aquella realidad.

La importancia de que la administración tributaria actúe respetando las garantías fundamentales, no sólo radica en establecer límites formales a la actuación del Derecho Administrativo Sancionador, lo más importante de un actuar garantista lo constituye el hecho que el ciudadano común y corriente encuentre significado a dicha actuación, la misma que, para el caso tributario, se expresaría en la manifestación concreta de participación del Estado en el desarrollo de mejores medios y nuevos servicios a disposición de aquél.

De otro lado, somos espectadores de los cambios legislativos en materia penal tributaria. La receta aplicada es la misma a las destinadas para otros conflictos sociales (violación, robo, etc.): aumento de las penas y tipificación de nuevas figuras delictivas. Sin embargo, para los delitos tributarios se ha implementado, en diferentes oportunidades (y con

Muchas veces se suele confundir una infracción tributaria con un delito penal, llegándose inclusive a sancionar una conducta en ambos ámbitos, con lo cual se contraviene el llamado principio del ne bis ibidem.

El autor del presente artículo nos narra el caso de unos mineros de nuestra selva que incurrieron en una infracción tributaria al no pagar el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, de acuerdo al autor, dicho caso debió ser resuelto por los jueces penales, dado que la norma tributaria no responde a nuestra realidad, sino que ha sido incorporada a nuestro ordenamiento sin haber hecho un previo análisis de la norma importada.

* Abogado. Profesor de Derecho Penal de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad de Lima.
¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. “El Derecho Dúctil, Ley, Derechos, Justicia”. 2da edición. Madrid. Trotta.1997. p. 153.

distintas características), la figura del *pentito* (el arrepentido), con resultados no precisamente satisfactorios, a diferencia de los obtenidos en materia antisubversiva.

II. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

El Estado tiene la facultad de crear tributos unilateralmente, a lo que se le conoce como Potestad Tributaria, la cual no es más que el poder coactivo ejercido por el Estado sobre los ciudadanos, para que éstos entreguen una porción de sus rentas o patrimonios con el fin de cubrir las necesidades públicas.

Héctor Villegas define esta facultad como “la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención”²

Como todo poder del Estado, esta potestad no es absoluta, sino que presenta determinados límites, los cuales se encuentran enumerados en nuestra Carta Magna de 1993 que, en su artículo 74, segundo párrafo, afirma:

“... El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.”

El mencionado artículo no hace más que enumerar algunos de los principios del Derecho Tributario reconocidos internacionalmente (decimos “algunos” principios debido a que el legislador de 1993 redujo a tres la relación de Principios Constitucionales Tributarios enumerados en el artículo 139 de la Carta Magna de 1979), que forman parte de lo que se suele llamar “Derecho Constitucional Tributario”, lo cual, a su vez, debe ser entendido como el conjunto de límites a la actuación de la Administración Tributaria.

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

a. El Respeto de los Derechos Fundamentales: Como es de público conocimiento, ningún poder del Estado es ilimitado ya que la eficacia de la actividad estatal no puede darse a costa de las garantías

personales; de allí que el primer y principal límite que debe observar la potestad punitiva del Estado serán los derechos fundamentales de la persona humana. Éstos, aunque no hubieran gozado de una mención expresa en un determinado artículo, se tendrán por supuestos, pues los derechos fundamentales dan el marco de interpretación del texto constitucional, a partir de lo afirmado por el artículo 1 de la Constitución:

“La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad”

Al colocarse a la persona humana como fin supremo de la sociedad, se entiende la importancia de sus derechos fundamentales (y a sus mecanismos de protección), formalmente reconocidos en la Constitución Política del Estado.

El artículo 74 de la Constitución menciona tres “Principios Tributarios” como son: Reserva de Ley, Igualdad y No Confiscatoriedad.

b. Reserva de Ley: “Consiste en que los aspectos esenciales de los tributos que el estado impone a las personas deben ser aprobados por norma con rango de ley”³. Ello quiere decir que la Reserva de Ley incluirá no sólo la creación del tributo sino la determinación de sus elementos esenciales, los cuales bajo ningún supuesto pueden ser dejados en manos de la potestad reglamentaria.

El doctor Armando Zolezzi ha afirmado que este principio será correctamente entendido sólo en la medida en que el Poder o Potestad Tributaria esté centralizada en el Poder Legislativo, “no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso”⁴.

Se puede hablar de dos clases de Reserva Legal: la Reserva Absoluta y la Relativa. La primera obliga al legislador a regular directamente la totalidad de la materia, quedando fuera de su alcance únicamente aquellas disposiciones necesarias para ejecutar la ley. La segunda permitirá, en cambio, que parte de la regulación se haga vía reglamento, siempre y cuando la ley previamente haya establecido las normas básicas y los criterios y/o

² VILLEGAS, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires: Depalma. 6ta. Edición. 1997, p. 186.

³ BERNALES BALLESTEROS, Enrique. “La Constitución de 1993. Análisis Comparado”. Lima: ICS, 1997. 3ra. Edición. p. 389.

⁴ ZOLEZZI MOLLER, Armando. “El Régimen Tributario en la Nueva Constitución”. En: La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios. Tomo II. Comisión Andina de Juristas. Serie Lecturas sobre Temas Constitucionales. número 11. Lima. 1995.

lineamientos a los que deberán estar sujetos aquellos reglamentos.⁵

En ninguno de los supuestos se incluye posibilidad alguna de que la ley tan sólo delegue a las normas reglamentarias, pues ello sería desnaturalizar el principio de reserva de ley.

Es precisamente dentro de este espectro de reserva de ley que se sitúa a las infracciones y sanciones pues, de un lado el legislador tributario afirma que éstas serán definidas sólo mediante ley o, en su defecto, mediante decreto legislativo; de otro lado, fáculata su aplicación mediante Decreto Supremo, al afirmar que la comisión de infracciones será sancionada de acuerdo a tablas que son aprobadas mediante éste.

- c. No Confiscatoriedad: Manuel Andreozzi ha sostenido que, para que el tributo sea considerado constitucional, siendo una manifestación de soberanía, no debe implicar "un despojo"; es decir, debe respetar el derecho de propiedad.⁶

El concepto de propiedad es concebido por el ordenamiento capitalista como trascendental, pues, como se sabe, es un derecho reconocido como fundamental, y alrededor de este derecho (como contenido) se encuentran, de un lado, la inviolabilidad de la propiedad privada y, del otro, su libre uso y disposición. Por ende, si nadie tiene derecho a violar la propiedad privada ni a usar y/o disponer de la ajena, tampoco puede hacerlo la Administración Tributaria, lo que en su caso equivaldría a no obstruir su uso y/o disposición.

- d. Igualdad: Se refiere a que la aplicación de los tributos se realizará de igual forma a aquéllos que gocen de condiciones similares frente al derecho y, en particular, frente al tributo.

Este principio se encuentra íntimamente vinculado al concepto de capacidad contributiva (considerada en otras legislaciones –como la argentina– un principio o límite más a la administración tributaria), que "supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto"⁷.

Así, el principio de igualdad encontrará una materialización cuando se determine el tributo, para cada caso, en relación con la capacidad contributiva del agente; en otras palabras, se basa en la aplicación del mismo esquema de tributación a individuos con igual capacidad contributiva.

Sin embargo, es de precisarse que (siguiendo a García Belsunce) "igualdad" no alude a una igualdad matemática que supondría un *quantum* similar para cada habitante, sino más bien alude a la igualdad de tratamiento frente a situaciones y circunstancias iguales. Ello supone que si se está frente a situaciones o circunstancias desiguales, se darán tratamientos desiguales. Por ende, el problema se presentará al momento de tener que determinar "cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales", serán razonables para justificar un tratamiento desigual frente a la ley tributaria.⁸

En nuestro ordenamiento el principio de igualdad no encuentra su fuente principal en el artículo 74 de la Constitución. Creemos que este artículo responde a un alcance expreso que se le ha querido dar al principio de igualdad, que encuentra reconocimiento en el Artículo 2-2 como uno de los principales principios de nuestra Carta Magna. Así:

"Toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie puede ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole".

Esto, aunado a lo afirmado por García Belsunce, otorga claridad al referido principio, pues creemos que la igualdad, como parte del Artículo 74 de nuestra Carta Magna, de ninguna manera se restringe a lo meramente económico por dos razones:

- Primero, se afirma que la igualdad se dará en función de la capacidad contributiva, la cual no debe ser asumida como un concepto limitado, sino más bien, como lo propone el mencionado autor, considerando "situaciones o circunstancias iguales". Ello rebasa lo meramente económico pues deben considerarse, además, los diversos aspectos del *modus vivendi* de cada individuo,

⁵ LAGUNA CABALLERO, Javier. "La Inconstitucionalidad de la Multas Tributarias". En: Análisis Tributario. Lima, Julio 1998, p. 12-13.
⁶ ANDREOZZI, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Buenos Aires, 1951.
⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho". t.3. p.190.
⁸ GARCIA BELSUNCE. "Temas de Derecho Tributario". Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, p.89.

siempre y cuando éstos se refieran a causas completamente objetivas (como lo pueden ser el lugar de residencia de dos sujetos A y B: A vive en el distrito de Miraflores, situado en plena capital, y B en Huaypethue, región que ni siquiera cuenta con servicios primarios).

- Segundo, aunque no se esté de acuerdo con el concepto amplio propuesto, debe atenderse al contenido de nuestra Norma Suprema, la cual, al señalar al principio de igualdad en su Artículo 2 como un derecho fundamental de la persona, muestra que el artículo 74 da un mayor énfasis económico al principio de igualdad, pero de ninguna manera restringe a ello (lo económico) su ámbito de aplicación. Sólo necesitamos revisar el texto del artículo 2 para, de inmediato, darnos cuenta que son numerosas y variadas las aristas que determinan su alcance; siendo pertinente considerar, la “condición económica o de cualquier otra índole” (como lo pueden ser las diferentes condiciones de vida entre una ciudad y un pueblo recóndito del interior).

Luego de haber realizado una breve reseña de algunos principios tributarios y su intervención como límites a la actuación de la administración, pasaremos a analizar si es que éstos llegan a materializarse en la realidad o si, por el contrario, constituye mera teoría; teoría que sufre de más de un problema para integrarse a la realidad nacional.

III. LEY Y REALIDAD

La conjunción de la realidad y el derecho es esencial para la dación de normas. Uno de los problemas por el que nuestro país ha venido atravesando, ha sido la dación de normas en función a los éxitos y fracasos de diversas tendencias a nivel mundial, sin tomar en cuenta nuestra realidad nacional, la cual en la mayoría de casos no coincide con la de los países desarrollados, de los cuales nos llegan las mencionadas tendencias, las mismas que incorporamos al ordenamiento nacional sin adoptar la debida postura crítica.

Cada uno de los problemas que afronta un país debe ser tomado en cuenta al momento de la dación de leyes pues, por lo general, éstas serán de aplicación dentro del ámbito nacional y no sólo provincial o distrital. Ello no quiere decir que no podamos echar mano de mecanismos y/o sistemas de avanzada con el afán de mejorar la legislación en nuestro país; sin embargo, el legislador nacional debe ser consciente de las diferencias existentes al interior del Perú, de-

biendo, en muchos casos, generar e incentivar formas diversas de cumplimiento, de modo que no suceda que, para no incurrir en infracción, los ciudadanos se vean obligados a realizar acciones que impliquen esfuerzos que vayan más allá de sus posibilidades “naturales”.

Se afirma ello debido a que la realidad en la capital del Perú no necesariamente es la de todas y cada una de las provincias y/o departamentos que constituyen nuestro país; por el contrario, somos parte de un país que goza no sólo de patrones culturales distintos sino de condiciones de vida por demás disímiles.

Como sectores sociales en los que el Estado ha tenido menor presencia se pueden citar, de un lado, a las minorías y sus respectivos derechos reconocidos, con la finalidad que no pervivan siendo víctimas del desarraigo, mientras que, de otro lado, podríamos ubicar a las diversas regiones menos beneficiadas con la política del centralismo.

El primer caso no será materia de nuestro análisis pues es terreno de los sociólogos y son ellos los llamados a analizar el mencionado tema; el segundo caso, en cambio, será el objeto de nuestro trabajo, pues se quiere demostrar cómo algunas normas encuentran dificultades para ser aplicadas a las diferentes realidades y/o condiciones de vida dentro de nuestro país y que, de acuerdo a cómo estén dados los diversos mecanismos legales, muchas personas incurrirán en infracciones administrativas (en este caso tributarias) tan sólo por mero desconocimiento de cómo “acercarse” a la ley.

SOBRE LA EXTRACCIÓN DE ORO

En nuestro país existen diversas actividades comerciales, una de las cuales es la extracción de minerales. Sin embargo, la explotación de una mina no es la única manera de extraer oro ya que existe otra forma de hacerlo, siendo la fuente no las minas, sino los lavaderos situados al interior de los departamentos de Madre de Dios, Puno o Cusco. Pero, ¿cómo es que puede ocurrir esto? Esto se debe a que dentro de nuestro país se encuentra la Cordillera Oriental, la cual constituye la fuente primaria de oro detrítico, concentrado tanto en los depósitos de piedemonte como en el área de Quincemil o la Llanura de Madre de Dios (también podemos incluir a las zonas de Masuco Colorado, Laberinto y Astillero).

La extracción de oro a la que hacemos referencia comprende diversas fases:

1. Remoción de la Sobrecarga.
2. Remoción de la Grava.
3. Clasificación Granulométrica del oro y clastos.
4. Concentración Mecánica de las Arenas Pesadas (Magnetita, Hematita e Ilmenita) y en especial oro.
5. Amalgamación.
6. Refogado.⁹

Así también, su extracción puede realizarse de diversas formas:

1. Artesanal: Realizadas por equipos de cinco personas en promedio, las cuales utilizan palas, picos, carretillas, canaletas/tolva y motobombas.
2. Mecanizada: Realizada con el uso de equipos de movimiento de tierras como los tractores, los cuales realizarán labores de limpieza, desbroce y preparación del material, el cual será transportado con la ayuda de un cargador frontal hasta la tolva de concentración gravimétrica. Este es el método utilizado en la zona de Huaypethue ya que ésta presenta grandes terrazas que pueden llegar a tener hasta 20 metros de espesor.
3. Mecanizada Flotante: Realizada por equipos flotantes llamados DRAGAS los cuales requieren de todo un sistema de navegación (ya sea metálico o de flotadores neumáticos), planta de tratamiento gravimétrico e instalaciones adicionales que pueden ser compresoras, amalgamadoras y retortas.¹⁰

La explotación de oro puede darse en terrazas o en las márgenes de los ríos. En el primer caso se realiza con la ayuda de tractores-cargadores frontales y, en el segundo, se realiza con la ayuda de dragas flotantes (éstas se pueden apreciar al interior de los ríos como en el Madre de Dios).

EL CASO DE HUAYPETHUE

Son numerosas las zonas en las cuales se realiza este tipo de explotación, sin embargo, para efectos de nuestro análisis, nos centraremos en la zona de Huaypethue, la cual se encuentra en el departamento de Madre de Dios. Huaypethue, ubicada a 425 m.s.n.m., concentra la mayor parte de la explotación aurífera mecanizada, siendo esta extracción realizada, en su mayoría, por informales que se encuentran distribuidos en las quebradas del Río Huaypethue y en sus respectivos afluentes.

Según el Boletín número 81 de INGEMMET, la Encuesta Minera realizada en Madre de Dios calculó 245 cargadores frontales en la zona; sin embargo, se calculaban más de 500. Estas cifras corresponden a estudios y estadísticas de los años 1995 y 1996. En la actualidad se calcula una mayor presencia de estos cargadores frontales, los cuales sirven para la extracción del oro de los lavaderos, siendo el volumen que se extrae más de 450 m³ por día, y estimándose que la producción puede alcanzar los 1000 kg, incluso, los 1500 kg. de oro por mes.¹¹

El producto final de esta actividad será la obtención de "oro en charpas", o también llamado "oro refogado"; siendo precisamente el oro en este estado el que será materia de comercialización por parte de las diversas empresas que trabajan con acopiadores y/o proveedores, que a su vez serán proveedores de otras empresas de mayor peso en el mercado. Se forma así una interminable cadena. Y como ésta, existen muchas otras cadenas en el mercado del oro.

La actividad de extracción de oro (a la que hemos venido refiriéndonos), es el inicio de la gran cadena de comercialización de oro en nuestro país, cadena de comercialización que en la actualidad es materia de investigación por parte de la Administración Tributaria por la supuesta existencia de organizaciones criminales, creadas para evadir impuestos.

Lo que viene investigando la Administración Fiscal es el supuesto aprovechamiento, por parte de estos compradores, de proveedores informales, al hacer efectivos créditos fiscales provenientes de operaciones de compra – venta inexistentes.

Pero, ¿cómo puede darse esto? Para poder enfrentar este problema, debemos primero recordar cuál es la naturaleza del Impuesto General a las Ventas (I.G.V.)

HUAYPETHUE Y EL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

El I.G.V. es un impuesto que grava las ventas. Por tratarse de un impuesto indirecto, el contribuyente *de iure* no coincidirá con el *de facto*; es decir, el vendedor que se encuentra obligado a pagar dicho impuesto a la Administración Tributaria ha trasladado hacia los compradores el pago del respectivo tributo, adquiriendo el vendedor la calidad de agente retenedor.

⁹ BOLETIN número 81. Serie A: Carta Geológica Nacional. Lima: INGEMMET. Noviembre, 1996, p.107

¹⁰ Ibid. p.108.

¹¹ Ibid. p. 99.

Es de destacar que el comprador tendrá derecho a crédito fiscal por todas las operaciones realizadas siempre y cuando cuente con el comprobante de pago respectivo, el mismo que podrá ser una liquidación de compra o una factura.

Se debe indicar que las Liquidaciones de Compra se utilizan debido a la carencia de R.U.C. por parte del vendedor. En tal sentido, el comprador se ve obligado a emitir una liquidación de compra en donde conste el monto del impuesto que éste asumirá.

Distinto a esto último es el procedimiento cuando se trata de facturas. En éstas se debe expresar el monto que por concepto de I.G.V. el comprador entregará al vendedor para que, en su calidad de agente retenedor, pague a la Administración Tributaria en la debida oportunidad. En estos casos, si los agentes retenedores no cumplen con pagar los montos obtenidos por concepto de I.G.V., equivaldría ante la Administración Tributaria, a la inexistencia de la operación. La Administración Tributaria tomará conocimiento de dicho incumplimiento cuando aquéllos que compraron a los mineros deseen hacer efectivos sus respectivos créditos fiscales, y se obtenga como resultado la solicitud de un crédito fiscal proveniente de un impuesto no pagado.

No debe olvidarse que la cadena de comercialización comienza con la extracción y la primera venta. Luego, si el trabajador minero no puede acreditar un domicilio o el trabajo en un sector determinado, o que se dedica a esa actividad, la extracción del mineral y la operación de venta serán consideradas por la Administración Tributaria, como no acontecidas y, por lo tanto configurativas del ilícito fiscal.

Resulta pertinente indicar que a partir del 12 de abril de 1999 entró en vigencia el Decreto Supremo 053-99-EF que modificó al Decreto Legislativo 821, "Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo", incluyendo al oro para uso no monetario en polvo y en bruto, dentro de las operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, debemos resaltar que el artículo 6 del Decreto Legislativo 821 establece la facultad de modificar la lista de bienes y servicios que se encuentran exonerados del Impuesto General a las Ventas mediante Decreto Supremo. Sin embargo, el citado artículo establece tal facultad en contraposición a lo estipulado por el artículo 74 de la Constitución Política de 1993:

"Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusiva-

mente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo...".

En tal sentido, se debe indicar que el citado artículo 6 del Decreto Legislativo 821, deviene en inconstitucional, toda vez que está dejando abierta la posibilidad de crear tributos y/o exoneraciones mediante Decretos Supremos.

En lo que respecta al problema de Huaypethue, tomando en consideración la exoneración a que se hace referencia en los párrafos precedentes, debemos precisar que no es posible dejar de lado el tema del pago de I.G.V. toda vez que dicho problema se originó con anterioridad a la vigencia de tal norma, y además constituye un caso que, por el número de denunciados, requerirá de largos procesos para dilucidar la responsabilidad penal con las consecuencias negativas que esto conlleva.

LA REALIDAD DEL MINERO EN HUAYPETHUE

Los mineros, quienes son los que realizan la extracción del mineral y su respectiva conversión en charpas, saben que el oro peruano es muy cotizado tanto en el país como en el extranjero.

En Huaypethue las viviendas no abundan; hay apenas un par de hileras de casas las cuales constituyen básicamente locales comerciales de compra – venta de oro, ya que los mineros viven en campamentos móviles (cambian de lugar según el mejor lugar para la extracción del mineral). Es fácil deducir, entonces, que Huaypethue no cuenta siquiera con los servicios esenciales a los que estamos acostumbrados, siendo nula la presencia del Estado.

La razón del cobro de tributos es cubrir el gasto público que tiene como contracara las necesidades públicas. Así lo entendemos, y es por ello que vemos y concebimos al pago de tributos como esencial para el Estado; sin embargo, en una realidad en la cual no se ve la más mínima presencia del Estado ¿cómo se puede exigir que se realice el pago de tributos de los que no se verá nada a cambio ni directa ni indirectamente? Sin duda, al incumplirse la obligación tributaria se genera un gran perjuicio al Estado pues disminuyen las posibilidades de ver cubiertas mayores necesidades públicas pero, ¿cómo se puede exigir que aquéllas personas tengan la misma visión sobre lo nocivo del incumplimiento de la obligación tributaria?

Ellos saben de la existencia del Impuesto, pero también saben que habitan en "tierra de nadie". La

capital, y todos "sus avances" y comodidades están muy lejos de ellos. Parte de esta alejada realidad ciudadana la constituye SUNAT, órgano estatal del que sólo perciben sus terribles sanciones, por lo que tratarán de no mantener mayores vínculos con esta institución; es más, la infracción fiscal no la relacionan con "la cárcel" pues no les parece "algo tan grave" no declarar sus impuestos. El trabajador minero no maneja nuevos soles, muchas veces paga con oro en charpas para transportarse o comprar comestibles. La SUNAT viene cuestionando la compra - venta de oro porque el transportista o la vendedora de comestibles no se dedican a la extracción del oro y, al no hacerlo, no llevan cuenta alguna de sus operaciones, hecho por el que la Administración presume la inexistencia de las mismas.

Es lógico pensar, entonces, que un mayor acercamiento del Estado a esa realidad sería productivo en tanto se buscaría e incrementaría una real conscientización de las leyes (en este caso penales – tributarias) por parte de aquellos ciudadanos; al mismo tiempo, se establecería mayor control y eficiencia en la recaudación de tributos (al estar SUNAT más cerca). Luego de todo esto, recién, se podría pensar en la aplicación de sanciones contra quienes dejaron de pagar el impuesto.

IV. INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO TRIBUTARIO

Sobre la naturaleza de la relación entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario se ha desarrollado, hasta nuestros días, una larga e interminable discusión. Se han expuesto las más diversas posturas, y aunque mucho de lo que se ha dicho resulta discutible, todos coinciden en que al analizar el tema de delitos tributarios encontraremos una clara violación al principio de *Ne bis in Idem* (procesal y material), pues se procesa y sanciona en ambas sedes: tributaria y penal.

Esto se debe a que en la práctica la Administración no se ha esforzado en diferenciar el ilícito administrativo y el delito tributario (especialmente en lo referido a la obligación de declarar el impuesto). Esta situación nos enfrenta a un serio problema, pues al no tener aquellos límites claros, resulta imposible puntualizar la actuación de la Administración Tributaria para tomar distancia de la del Juez Penal, y el momento en que ésta debiera abstenerse para dar paso a la actuación de la judicatura que tiene, en forma exclusiva, la potestad de aplicar las respectivas sanciones penales.

En el caso de HUAYPETHUE, la administración presume la comisión del ilícito porque no encuentra al

minero en el lugar que éste señaló como domicilio para la obtención del R.U.C. (recuérdese que se trata de campamentos transitorios) o, porque quien realizó la primera compra del mineral se dedica a la venta de comestibles o es transportista. Establecida la operación ficticia (porque no se ubicó al minero, o porque quien vendió el oro a las empresas comercializadoras no se dedica a la extracción del mineral), se ha pasado a presumir que toda la cadena de comercialización no es más que una gran organización criminal, creada para dejar de pagar impuestos.

UNA MIRADA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario regula en su interior las infracciones que se harán acreedoras de sanción administrativa. Ello no debería presentarnos problema alguno, pues la Administración Tributaria tiene derecho a establecer sanciones en virtud del *Ius Puniendi* del que goza el Estado. Sin embargo, la Administración Tributaria no sólo establece sus infracciones y las respectivas sanciones a éstas, sino que asume atribuciones establecidas por ley que resultan cuestionables de cara a lo expresado en la Constitución. Esto se puede ver claramente si revisamos el Código Tributario, el cual contiene de artículos de cuestionado contenido como el 190 o el 192 que establecen:

Artículo 190 del Código Tributario:

"... las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar".

Artículo 192 del Código Tributario:

(la administración tributaria está legitimada a formular denuncia penal ante el Ministerio Público) "...sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación" (refiriéndose a los hechos que podrían constituir delito).

Estos artículos muestran lo que regularmente viene realizando la Administración: una clara violación al principio de *Ne Bis In Idem*, atentando así contra el orden garantista de los derechos humanos que conforman, nada menos, la base del Estado de Derecho.

VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE NE BIS IN IDEM

Este principio tiene dos alcances, material y procesal. Por el primero se entiende que nadie debe ser castigado dos veces por la misma infracción, mientras que el segundo se refiere más bien a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho o procesado

por un hecho que impulsó una denuncia con dos o más imputaciones (tipo básico de defraudación tributaria y defraudación tributaria cualificada, artículo 1 y artículo 4 del Decreto Legislativo 813, por ejemplo).

El referido principio permite establecer un orden al señalar, como una de sus consecuencias, la regla de subordinación de la actuación sancionadora de la administración a la de los tribunales de justicia, de modo tal que, si esta última emite resolución condenatoria la primera debe abstenerse de actuar, salvo que se trate de diferentes bienes jurídicos afectados¹². Este no es el caso, pues la Administración sanciona la afectación de los ingresos y egresos del Estado paralelamente a la judicatura penal. Al establecerse este orden se estaría respetando la condición de última ratio del Derecho Penal.

Autores como San Martín entienden que el principio *Ne Bis In Idem* emana del principio del debido proceso, entendiendo a este último como uno de naturaleza compleja. Se concibe al debido proceso no sólo dentro de la instancia jurisdiccional, sino aplicable a todo proceso o procedimiento en que se vea inmerso el ciudadano.

Lo cierto es que, al no ser mencionado expresamente en la Constitución, o por lo menos indicado su contenido (como es el caso de la constitución española, en el artículo 25.1, cuando alude al principio de legalidad), ha generado en el ámbito nacional, su no reconocimiento y, por lo tanto, su inaplicación.

El *Ne Bis In Idem* tiene una función garantista por excelencia, y su violación en nuestro país viene permitiendo que el proceso administrativo se ejecute sin reunir las garantías fijadas en los principios de defensa, culpabilidad y proporcionalidad, entre otros, amén del doble juzgamiento en sede administrativa y penal.

Por ello urge que la administración ceda paso a la justicia penal, pues, si bien esta última tampoco goza del nivel deseado, por lo menos formalmente tiene un carácter garantista que permite una mejor actuación ante la autoridad.

FORMULAS PREMIALES ¿PARA QUIÉN?

Todo lo anteriormente señalado parece mostrarnos a un Estado aplicador de una política completamente

parcial. Estaríamos faltando a la verdad si no mostramos la contracara (aspecto simbólico): el sistema premial, en los últimos tiempos, se ha convertido en un recurso al que el legislador echó mano en virtud de establecer eximentes o atenuación de pena por "super premios" para los arrepentidos. El otro lado de la moneda fue aumentar las penas para los nuevos incursores en el delito fiscal.

a. Dispositivos Premiales en los Delitos Tributarios.

En materia premial se han dado las siguientes normas:

1. Decreto Ley 25582 (27 de junio de 1992).- Esta norma dispuso la exclusión de la pena para quien, encontrándose incurso en una investigación policial o judicial, proporcione información sobre los hechos punibles en agravio del Estado. La citada norma dispuso que la información debe esclarecer o identificar al autor o autores del delito, para lo cual deberá darse en forma veraz, oportuna y significativa.
2. Decreto Legislativo 813 Ley Penal Tributaria (20 de abril de 1996).- Aquí se tipifica la Defraudación Tributaria, sus modalidades, el tipo agravado y al Delito Contable. Establece como agravado al órgano administrador del tributo y exige al Ministerio Público, como requisito para el ejercicio de la acción penal, un pronunciamiento previo.
3. Decreto Legislativo 815 (20 de Abril de 1996) Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias Y Recompensas en Los Casos de Delito e Infracción Tributaria.- Se establece para el partícipe la posibilidad de beneficiarse con la exclusión o la reducción de la pena hasta por un máximo de dos tercios, pero siempre respetando, a nuestro criterio, que la reducción tenga por margen el mínimo legal establecido en el tipo. Para el autor sólo se establece el beneficio de la reducción, también por un máximo de dos tercios, pero previo pago del íntegro de la deuda. Los requisitos son los mismos que los establecidos en el Decreto Ley 25582: comunicación veraz, oportuna y significativa destinada a evitar el delito, esclarecerlo o propiciar la captura del autor o de los autores. Asimismo, se establecen beneficios complementarios para los partícipes: cambio de domicilio, puesto de trabajo, seguridad personal. Todo esto solventado por la SUNAT y otorgado por el órga-

