

Estudio comparado en la protección penal de los ingresos al Estado

Tax Crimes. A Comparative Study

Ricardo Echavarría Ramírez*

Carmen Eloisa Ruíz López**

* Profesor del área en Derecho penal. U. Eafit (Medellín, Colombia). Esta investigación la realizo en el marco del proyecto “La protección a la hacienda pública en el Derecho penal colombiano”, de la convocatoria de proyectos con financiación interna – 2015 Código 621 – 000100 de la Universidad Eafit, que se desarrolla bajo la dirección del profesor Ricardo Echavarría Ramírez.

** Profesora de la Universidad Externado de Colombia.

REVISTA DE DERECHO

N° 49, Barranquilla, 2018

ISSN: 0121-8697 (impreso)

ISSN: 2145-9355 (on line)

Resumen.

El presente escrito busca conocer la forma a través de la cual, diferentes países de nuestro entorno cultural han tipificado los delitos tributarios en sus correspondientes ordenamientos jurídicos. Lo anterior tiene como finalidad contribuir a la discusión, en relación con el ordenamiento jurídico penal colombiano, a las recientes reformas en este concreto campo del Derecho penal y, de esta forma, mediante una aproximación comparada en esta materia, coadyuvar a la adecuada interpretación de nuestro ordenamiento o a la correcta tipificación de tal conducta.

Palabras clave: Derecho penal. Delitos tributarios. Delito de defraudación tributaria. Fraude de ley.

Abstract

This writing seeks to know the way through which different countries of our cultural environment have criminalized tax crimes in their own legal systems. The purpose of this is to contribute to the discussion, in relation to the Colombian criminal law, of the recent reforms in this specific field and, in this way, through a comparative approach in this matter, to contribute to the accurate interpretation of our regulation or the correct typification of such conduct.

Keywords: Criminal law. Tax Crimes. Tax Fraud.

Fecha de recepción: 15 de junio de 2017

Fecha de aceptación: 17 de octubre de 2017

INTRODUCCIÓN

La consolidación de un sistema democrático, respetuoso de las garantías y de los derechos, como es el cometido de nuestra Constitución política, requiere alcanzar mayores cotas de libertad y seguridad. Este cometido debe realizarse, entre otras formas, mediante la progresiva y continua revisión y perfeccionamiento del ordenamiento jurídico, pues a través de este se pretende garantizar la protección de los más importantes intereses sociales.

Adicionalmente, las transformaciones de orden jurídico que ha vivido la sociedad colombiana a partir de la Constitución de 1991 y la no menos importante evolución social y económica de los últimos años, demandan una revisión constante de nuestro ordenamiento jurídico, con el claro propósito que responda a las necesidades actuales y permita, como se ha indicado, garantizar la libertad y seguridad de todos los ciudadanos, como pilares del modelo de Estado social y democrático de derecho.

El proceso de revisión y actualización del ordenamiento jurídico debe alcanzar también el ámbito del Derecho penal, de forma que este pueda responder a la exigencia de proteger los intereses sociales más relevantes de las agresiones más lesivas. Especialmente necesario resulta, en punto al Derecho penal, revisar el sistema de protección penal a los ingresos del Estado, de manera que responda a una adecuada protección de la actividad financiera concretada en la protección de los ingresos y del gasto público. Esta necesidad ha sido recientemente atendida por el Congreso de la República mediante la aprobación, en el marco de la reforma tributaria, de un delito titulado “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, llamado a sancionar penalmente conductas de fraude fiscal¹.

Ahora bien, durante la tramitación del proyecto de reforma tributaria se han formulado críticas al nuevo delito de “omisión de activos

¹ Al momento del cierre de este artículo la reforma legislativa a que se hace mención está pendiente de sanción presidencial. Sobre el texto de la reforma, ver *Gaceta del Congreso* 1180 de 2016.

o inclusión de pasivos inexistentes” desde diferentes sectores, especialmente desde la Fiscalía General de la Nación en cabeza del fiscal general de la nación², la cual ha criticado particularmente la técnica de tipificación de las conductas penalmente reprochables, al punto de afirmar el fiscal general de la nación que dicho delito es inaplicable en la práctica. Con ocasión de tales críticas es necesario que la doctrina asuma la tarea de análisis e interpretación del delito recientemente aprobado. Para esto puede servir como marco de referencia conocer la regulación comparada en materia de protección a la Hacienda pública en diferentes países de nuestro entorno cultural y, concretamente, la técnica de tipificación utilizada en tales países. Es por esto que el objeto de este artículo es, justamente, mostrar los elementos básicos del tipo objetivo y subjetivo de la regulación penal en materia penal tributaria en diferentes países, de manera que pueda servir de guía para un análisis crítico de nuestra propia regulación y, si es del caso, permita su aplicación o dé elementos de juicio para su reforma.

APROXIMACIÓN DE DERECHO COMPARADO A LA REGULACIÓN PENAL DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. PARTICULAR CONSIDERACIÓN AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

En lo sucesivo se describirán los aspectos básicos en la tipificación de las conductas de fraude fiscal o defraudación tributaria en diferentes países de nuestro entorno, de forma que permita conocer la forma como están tipificados. Lo anterior de manera que ellos sean elementos de juicio para un análisis crítico de la regulación colombiana.

La selección de los diversos sistemas jurídicos que a continuación se relacionan obedece a diversas razones. Una de ellas, presentar las líneas básicas de los sistemas jurídico penales en materia de protección penal a los ingresos del Estado de aquellos países que parten de un sistema jurídico de Derecho penal de tradición fundamentalmente

² Sobre el particular ver la carta enviada por el fiscal Néstor Humberto Martínez Neira al ministro Mauricio Cárdenas, de fecha 29 de diciembre de 2016, en la que se critica la tipificación del delito de “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”.

dogmática y que, por ello, han tenido y actualmente tienen una importante influencia en la construcción e interpretación del Derecho penal colombiano. En este sentido se justifica la presentación de los sistemas alemán y español. Adicionalmente se quiere observar también la forma como en nuestro entorno más cercano se protege la Hacienda pública, por lo cual se opta por estudiar el sistema de protección a los ingresos de países suramericanos, en este caso Perú y Chile. Finalmente, se relaciona también un país que si bien en términos de tradición jurídico penal no es relevante para el sistema colombiano, tiene una tradición jurídica innegable, además de ser un país muy influyente en términos económicos y culturales: Estados Unidos de América.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN ESPAÑA

En el ordenamiento jurídico español la protección a la Hacienda pública diferencia dos planos: uno que corresponde a las infracciones tributarias, que se encuentran reguladas en la Ley General Tributaria; el otro correspondiente a los delitos tributarios, que se encuentra en la legislación penal, en concreto en el título XIV del Código Penal, cuyo título es “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”³.

En este texto solo se hará referencia a los delitos tributarios y, concretamente, al delito tributario por excelencia, la defraudación tributaria, tipificado en el artículo 305 y 305bis del Código Penal español.

Junto al delito de defraudación tributaria, la regulación penal española en la materia prevé un sistema de tipos penales encargados de la protección penal a la Hacienda pública, lo que permite conformar una amplia regulación, pues además del delito de defraudación tributaria ya mencionado se encuentran tipificados los delitos de fraude de subvenciones en el artículo 308, delito de fraudes comunitarios en el artículo 306 y el delito contable tributario en el artículo 310. Esto, además

³ En relación con la regulación penal española en materia de protección penal a la Hacienda pública, Martínez-Buján Pérez, C. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. 5ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015. pp. 612 y ss.

de los delitos de defraudación a la seguridad social de los artículos 307, 307bis y 307ter.

En el análisis del delito de defraudación tributaria, el primero de los debates refiere al bien jurídico protegido⁴. Al respecto es posible diferenciar dos tesis. Una de ellas denominada funcional, la otra patrimonial. Una, de orientación funcional, tiene como característica restar importancia a la lesividad patrimonial que comporta el delito de defraudación tributaria y priorizar, como bien jurídico protegido, las funciones del tributo. La posición de orientación patrimonialista, dominante en España, plantea que el bien jurídico inmediatamente protegido por el delito de defraudación tributaria es el interés económico de la Hacienda pública materializada en la obtención de recursos públicos tributarios y, añade Martínez-Buján Pérez, en la fase de liquidación del tributo.

En el plano del tipo objetivo cabe mencionar en primer lugar la conducta típica, cuyo núcleo está configurado, como ha sido desde su origen, por el verbo “defraudar”. El significado de este término ha dado lugar a uno de los más relevantes debates en la interpretación y aplicación del delito, con importantes consecuencias para la determinación de la conducta penalmente relevante. La interpretación del verbo típico ha dado lugar a dos opiniones: por una parte, una posición según la cual la conducta típica se concreta en la infracción de deberes tributarios; por otra parte, la postura que exige algo más que la infracción de tales deberes⁵. Para la tesis de la infracción de deberes tributarios, el desvalor de acción en el injusto del delito de defraudación tributaria queda integrado exclusivamente por tal infracción, a lo que debe vincularse simplemente la causación de un perjuicio patrimonial. Esta tesis ha sido defendida por diversos autores, entre otros, Pérez Royo, Bacigalupo, Gracia Martín, Sánchez-Vera Gómez-Trelles o Gimbernat Ordeig⁶

⁴ Sobre el particular, Echavarría Martínez, R. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. En: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, vol. 16, 2014.

⁵ Así, Martínez-Buján Pérez, *op. cit.*, p. 108 y ss.

⁶ Así, Pérez Royo, F. *Los Delitos Y Las Infracciones En Materia Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales., 1986, p. 116 y 90. Gimbernat Ordeig, E. *Consideraciones sobre los nuevos delitos*

y ha encontrado lugar en algunas sentencias del Tribunal Supremo, como las sentencias de 3 abril de 2003, 19 de mayo de 2005, o 20 de junio de 2006.

Opuesta a la posición anterior está aquella que considera que el verbo rector “defraudar” debe estar configurado a partir de un contenido jurídico penal autónomo que trasciende a la infracción de deberes tributarios. Concretamente, el desvalor de acción debe ser comprendido a través de un engaño. En el seno de esta posición es posible encontrar diversas orientaciones, que van desde aquellas que exigen que el engaño tenga características similares a las del delito de estafa⁷ hasta otras para las que no es necesario que el engaño tenga que construirse a partir del delito de estafa⁸.

La doctrina y la jurisprudencia de manera mayoritaria defienden la tesis que interpreta el delito de defraudación tributaria a partir de considerar que el verbo rector exige algún tipo de engaño u ocultación, tal y como fuera reconocido por la sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 2005 y cuya confirmación está en la sentencia del Tribunal Constitucional 48 de 2006. A su vez, esta tesis también ha sido apoyada desde la jurisprudencia del Tribunal Supremo, destacándose la sentencia 19 de noviembre de 2004, 25 de noviembre de 2005 o 13 de mayo de 2010.

contra la propiedad intelectual. En: *Criminología y Derecho Penal al servicio de la persona*. Libro-homenaje al Profesor Antonio Beristain. Donostia: IVAC-KREI, 1989, p. 743. Gracia Martín, L. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. Madrid: Trivium, 1990, p. 111. Bacigalupo Zapater, E. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En: *Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia*, t. II, 1997, p. 3098. Sánchez- Vera Gómez-Trelles, J. Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho. En: *Actualidad Penal*, 2002, n° 10, p. 248. Bacigalupo Zapater, E. *Curso de Derecho económico*. 2ª ed. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 476. Colina Ramírez, E. *La defraudación tributaria en el Código Penal español*. 1ª ed., 2010, p. 145.

⁷ Bajo Fernández, M. Bacigalupo Saggese, S. *Derecho penal económico*. 2ª ed. 2010, pp. 274 y ss. Rodríguez Mourullo, G. “El nuevo delito fiscal”. En: *Comentarios a la legislación penal*, t. II, 1983, p. 261. Bajo Fernández, Bacigalupo Saggese, *op. cit.*, pp. 274 y ss. Rodríguez Mourullo, G. El nuevo delito fiscal. En: *Comentarios a la legislación penal*, t. II. Madrid: Edersa, 1983, p. 261.

⁸ Martínez-Bujan Pérez. *Derecho Penal y de la Empresa*, *op. cit.*, pp. 624 y ss. También, Ayala Gómez, I. “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código Penal”. En: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp. 113 y ss. Martínez-Bujan Pérez, C. *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995*. Madrid: Tecnos, 1995, pp. 40 y ss.

Conforme con esta interpretación, el delito de defraudación tributaria exige algún tipo de ocultación, como puede ser la realización de negocios simulados a través de los cuales se deja a la Administración tributaria en una situación en la cual no está en condiciones de indagar los fundamentos del hecho imponible. En concreto, se requiere un tipo de comportamiento que sea idóneo para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo.

Ahora bien, sin perjuicio de las diferencias en materia de interpretación antes referidas, la doctrina y jurisprudencia parecen apuntar un acuerdo en torno a que

la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible. En suma, el verbo rector “defraudar” implica que en el seno del art. 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo⁹.

El debate en torno a la conducta típica ha servido para enfrentar dos importantes preguntas en torno a la relevancia penal del delito de defraudación tributaria. Por una parte, si es posible afirmar que hay conducta típica con la simple omisión de la presentación de la declaración tributaria y, por otra parte, si es penalmente relevante en términos del delito de defraudación tributaria el negocio en fraude de ley.

En relación con la omisión de presentación de la declaración tributaria, pueden identificarse dos tesis. De un lado, una posición crítica con aceptar como delito de defraudación tributaria la simple omisión de presentación de la obligada declaración tributaria; por otro lado, una posición favorable a aceptar la relevancia penal de dicha omisión. En este último caso, los argumentos encaminados a aceptar la tipicidad de la omisión se modulan en función del fundamento del injusto del delito de defraudación tributaria.

⁹ Martínez-Bujan Pérez. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, op. cit.*, p. 624. Esta interpretación, como apunta el propio Martínez-Buján Pérez, ha sido recientemente avalada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 57 de 2010.

Una parte de la doctrina ha opinado que la no presentación de la declaración tributaria no es constitutiva de defraudación tributaria, como en su momento afirmó Córdoba Roda¹⁰, quien exigía algo más que la simple pasividad. También Bajo Fernández se ha mostrado reticente en aceptar la punibilidad de la falta de presentación de la declaración, señalando, sin embargo, que podría ser típica del delito de fraude contable tributario, considerando que en casos de omisión el comportamiento o bien puede quedar comprendido en el ámbito de las infracciones tributarias o bien en el marco del delito contable tributario¹¹. Actualmente se muestra también crítico con la tipicidad de la no presentación de declaración tributaria Castro Moreno, quien afirma que la tipificación expresa de la omisión en el tipo del artículo 305 CP no es indicativa de punibilidad de la omisión de presentación de la obligada declaración tributaria, sino de la omisión de datos en la correspondiente declaración¹². Para este autor, en la falta de presentación de decla-

¹⁰ Córdoba Roda, J. *Comentarios al Código Penal, t. III (Artículos 120-340)*. Barcelona: Editorial Ariel, 1978, p. 1014. Esta tesis la plantea el autor durante la vigencia de la regulación del delito fiscal de la LMURF 50/1977 de 14 de noviembre, debido a que la ubicación del delito en el título de las falsedades implicaba que la conducta debía trascender de la simple pasividad debiendo existir algún tipo de falsedad. Posteriormente reconocerá la relevancia penal de la no presentación de declaración tributaria, al entender que la mención a la omisión lleva a entender que este tipo de comportamientos se encuentran expresamente tipificados. Córdoba Roda, J. "Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública". En: *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2005, n° 6381, p. 1379. También negó la relevancia penal de la omisión de declaración tributaria Quintero Olivares, G. "El nuevo fiscal". En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1978, n° 137, p. 1318.

¹¹ "Frente a la tesis sostenida por la Sentencia que comentamos –en cualquier caso, referida al derogado art. 319 y no a los vigentes delitos contra la Hacienda Pública– entendemos nosotros que la omisión de declaración sólo tiene trascendencia jurídica como infracción tributaria de los artículos 83,4 y 79 de la Ley General Tributaria, salvo que vaya acompañada de otros comportamientos de carácter activo relativos a la contabilidad, en cuyo caso, constituye simple infracción delictiva contable del artículo 350 bis, del Código Penal, castigado con arresto mayor o multa. Fuera de estas dos modalidades, no existe ninguna otra consecuencia sancionadora para la omisión de declaración, ya que en ningún caso puede constituir el delito fiscal del artículo 349, heredero del derogado artículo 319 del Código penal". Bajo Fernández, M. "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988)". *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales*. Madrid: Ministerio de Justicia- Centro de Publicaciones, 1988, p. 171.

¹² "Desde este punto de vista, es posible que cuando el delito fiscal contempla la defraudación por omisión, no se tenga que estar necesariamente refiriendo a la ausencia de la declaración, sino a la presentación de la declaración («lo que se hace»), «omitiendo» informaciones relevantes que se tiene el deber de facilitar («falta de verdad = engaño» omisivo)". Castro Moreno, A. *Elusiones*

ración no habría engaño, siendo este requisito indispensable para que pueda hablarse de comportamiento típico, con lo cual tal omisión debe dar lugar a la correspondiente infracción administrativa¹³.

La doctrina y la jurisprudencia en su inmensa mayoría han defendido la relevancia penal de la omisión, siendo el punto de discordia si deben o no existir elementos adicionales a la simple falta de presentación de la declaración tributaria para que pueda ser penalmente relevante. Para la tesis que considera suficiente, como elemento central del injusto del delito tributario el incumplimiento del deber, la no presentación de la declaración tributaria es relevante, siempre que a tal omisión se le vincule la producción del perjuicio patrimonial. Dentro de esta línea de argumentación es posible mencionar a Lamarca Pérez, Pérez Royo o Gracia Martín¹⁴. Esta línea de interpretación ha sido igualmente defendida por la jurisprudencia, lo que comienza con la STS 29/06/1985, sumándose luego la STS 27/12/1990 o la STS 27/07/1999.

Existe una tesis más restrictiva que considera que el significado de la conducta típica en el delito de defraudación tributaria no está limitado a la infracción de deberes tributarios. En consecuencia, la punibilidad de la no declaración tributaria queda sujeta a la satisfacción de aque-

fiscales atípicas. 1ª ed. Barcelona: Atelier, 2008, p. 71.

¹³ “En tal caso, a mi parecer, el asunto está claro: el sujeto habrá incurrido en dicha infracción administrativa, en el incumplimiento de un deber tributario formal, que bajo la anterior LGT 1963 podía ser considerada como infracción «simple» (artículo 78.1.a), y que en la nueva LGT 2003, esta omisión puede ser incluso infracción leve (artículo 192), por lo que carece de gravedad para justificar la intervención del Derecho penal”. *Ibidem*, p. 76. Se opone a esta interpretación Ayala Gómez, quien afirma que la inclusión por el legislador del término “omisión” “sólo puede ser entendida como un reconocimiento de lo que ya había sido objeto de admisión por doctrina científica y jurisprudencia: la tipicidad por omisión sin excluir el supuesto consistente en la no presentación de las declaraciones tributarias”. Ayala Gómez, *op cit.*, p. 144. Sin embargo, y como luego se dirá, Ayala Gómez condiciona la relevancia penal de la no presentación de las declaraciones tributarias a un criterio de idoneidad para producir el resultado y evitar actuaciones de control y verificación por parte de la AT.

¹⁴ Lamarca Pérez, C. “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1985, vol. 35, nº 178, pp. 767 y ss. Pérez Royo, *op cit.*, p. 125. Gracia Martín, *op cit.*, p. 219. En un sentido similar, Bacigalupo Zapater, *op cit.*, p. 476. Serrano González De Murillo, J. Cortés Bechiarelli, E. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Edersa, 2001, p. 60. Aparicio Pérez, J. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Madrid: Editorial Arazandi, 1997, p. 150 a 152.

llos requisitos adicionales a la infracción del deber. La más restrictiva de las posiciones reclama la presencia de un engaño o *mise en scène* similar a la estafa, de modo que la punibilidad de la omisión queda condicionada a la presencia de un engaño capaz de generar error¹⁵. Para quienes han defendido esta opción, la justificación de la punibilidad de la no declaración radica en que tal omisión asume un valor concluyente engañoso, pues resulta indicativa de que el contribuyente no tenía nada que declarar, cuando en realidad tendría que hacerlo¹⁶. A su vez, se afirma que el obligado tributario está en posición de garante, con lo cual la no presentación de la declaración tributaria se castiga en comisión por omisión¹⁷.

Recientemente, y con ayuda de criterios de imputación objetiva, la doctrina y la jurisprudencia han querido plantear las restricciones a la relevancia penal de la omisión de presentación de la declaración tributaria, a partir de un criterio que fija como juicio de relevancia que la omisión deje a la Administración tributaria en situación de desconocimiento de los datos que dan fundamento a la obligación tributaria, tal y como sostiene Martínez-Buján Pérez¹⁸. A partir de criterios de imputación objetiva, doctrina y jurisprudencia derivan de forma casuista los supuestos en que cabe imputar responsabilidad. Como ejemplo de esto puede mencionarse la posición de Mestre Delgado, quien plantea

¹⁵ Rodríguez Mourullo, G. *El nuevo delito fiscal*, op. cit., p. 271. Rodríguez Mourullo, G. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974, pp. 66 y 67.

¹⁶ "Si un contribuyente en estas circunstancias deja dolosamente de presentar la correspondiente declaración tributaria, puede afirmarse que con su silencio engaña por omisión: lleva a cabo un engaño capaz de inducir a error a la Administración, y punible, por tanto, en concepto de delito fiscal". Martínez Pérez, C. *El delito fiscal*. Madrid: Editorial Montecorvo, 1982, pp. 273 y 274. Rodríguez Mourullo, G. *El nuevo delito fiscal*, op. cit., p. 271. En contra de la tesis de los "actos concluyentes" dice Castro Moreno que "la doctrina de los actos/hechos concluyentes parte de comportamientos previos activos, existiendo así una base fáctica positiva en el comportamiento del sujeto del que se puede deducir que es equivalente a una afirmación positiva. Pero, sin embargo, en los supuestos de ausencia de presentación de declaración, no existe precisamente esa conducta previa positiva que constituye el contexto imprescindible para poder concluir, que (en dicho contexto activo, y sólo en el mismo), la omisión de determinada información resulta concluyente de una afirmación". Castro Moreno, op. cit., p. 60.

¹⁷ Martínez Pérez, op. cit., p. 273.

¹⁸ Martínez-Buján Pérez. *Derecho penal económico y de la empresa*, op. cit., pp. 625 a 629. Martínez-Buján Pérez. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, op. cit. *Pal Profesdor Klaus Ties*. 1988, enal. tual. En, p. 52.

como criterio de relevancia que la declaración sea la única forma como la Administración tributaria podía salir de la situación de desconocimiento en relación con el hecho imponible, imposibilitándole ejercer las facultades de control¹⁹. En consecuencia no es posible imputar responsabilidad cuando la presentación de la declaración no sea la única vía a través de la cual la Agencia tributaria pudiera tener conocimiento del hecho imponible.

El segundo de los problemas radica en la relevancia penal de los negocios en fraude de ley y su diferencia con los negocios simulados y de economía de opción²⁰. En punto a este problema, la jurisprudencia ha venido sustentando la relevancia penal del fraude de ley; recurriendo para ello a dos modos de argumentar diferentes. De una parte, castigar penalmente el negocio en fraude de ley con independencia de su regulación en el ámbito tributario. En otros términos, afirmando que el fraude de ley reúne los requisitos de relevancia del delito de defraudación tributaria, más allá de que en el ordenamiento tributario no se imponga una sanción. De otra parte, calificando las conductas en fraude de ley como actos simulados. La primera vía para sancionar el fraude de ley se ubica básicamente en dos sentencias del Tribunal Supremo: la STS de 09/02/1991 y la STS 28/11/2003. El segundo modelo se puede ubicar en las SSTs 15/07/2002, 30/04/2003 y 19/05/2005.

En contra de la jurisprudencia se ha manifestado la doctrina de forma mayoritaria, defendiendo la atipicidad de las conductas en fraude de ley²¹. Se afirma que no debe relacionarse de forma directa el propósito

¹⁹ “En cambio, la omisión de ese deber será delictiva, como defraudación en comisión por omisión, cuando la declaración del contribuyente sea la única vía por la que la Administración puede llegar a tener conocimiento de la realización de un hecho imponible. En ese caso, la omisión del deber de declarar tiene, por sí, suficiente entidad para lesionar el deber de contribuir, ya que la Administración de Hacienda no podrá poner en marcha los mecanismos coactivos sustitutivos del pago voluntario por el contribuyente”. Mestre Delgado, E. *La defraudación tributaria por omisión*. Madrid: Ministerio de Justicia- Centro de Publicaciones, 1991, pp. 83 y 84.

²⁰ Al respecto, véase Echavarría Ramírez. “Consideración sobre las fronteras de la defraudación típica. El problema del fraude de ley en el delito de defraudación tributaria”. En: *Nuevo Foro Penal*, vol. 9, n° 80, 2013.

²¹ Córdoba Roda. “Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública”, *op. cit.*, p. 1377. También, y desde el Derecho tributario, Ferreiro Lapatza, R. “Economía de opción, fraude de

de ahorro o reducción de la carga fiscal con la defraudación tributaria, pues esta finalidad puede estar presente en actos válidos y lícitos. Por ello, la finalidad de ahorro fiscal no puede convertirse en el elemento que determine la calificación como ilícito del acto. De otra parte, se critica calificar como simulación todo conjunto de actos jurídicos o negocios en la que no pueda verificarse, salvo el ahorro fiscal, una finalidad diferente que lo explique. Lo anterior, pues esto significaría predicar la existencia de una única “lógica comercial” o “racionalidad comercial” o forma de autoorganización económica, lo que contraviene el principio de autonomía privada. Lo anterior supone, además de una hipertrofia del concepto de simulación abarcando el campo del fraude de ley, la eliminación de la diferencia conceptual entre simulación y fraude de ley²².

Por otra parte, señala la doctrina que la sanción penal del fraude de ley supone una violación del principio de legalidad, en razón de que la aplicación de la norma tributaria defraudada tiene lugar mediante analogía, lo que llevaría, a su vez, a la aplicación analógica *in malam partem* de dos elementos necesarios para la construcción de la imputación del delito: la existencia del contribuyente y del hecho imponible. Sumado a lo anterior, la ausencia de sanción al fraude de ley en el Derecho tributario comporta que no deban ser sancionadas por vía penal

ley, sanciones y delito fiscal” *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, 2001, n° 8, p. 22. Recientemente, en relación con este problema, el interesante análisis de Riggi. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. Barcelona: Atelier, 2010, pp. 239 y ss. También, Castro Moreno, *op. cit.*, pp. 102 y ss. Hay algunas voces discrepantes a la atipicidad penal del fraude de ley. Sin embargo, quienes se ubican en este punto no ofrecen muchas razones para la tipicidad, salvo afirmar que el Derecho no puede quedar impasible ante este tipo de conductas. En este sentido, señala Diego Díaz-Santos que “Por otra parte, hemos de reconocer que la norma jurídica no puede limitarse a reaccionar únicamente contra el incumplimiento abierto de sus preceptos, permaneciendo impasible ante transgresiones encubiertas, pero tan reales y ciertas como las anteriores. Generalmente estas situaciones suelen apoyarse en alguna disposición dictada con finalidad diferente, presentando de este modo una aparente legalidad, cosa totalmente intolerable en un Estado Social de Derecho”. Díaz-Santos, D. “Consideraciones en torno al delito fiscal”. En: *Estudios penales: Libro homenaje al Prof. Antón Oneca*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 1982, p. 697. También, González García, E. “El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal”. En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1978, n° 135. pp. 727 y 728.

²² Por todos, Silva Sánchez, J. M. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 37.

estas conductas, en función de los principios de *ultima ratio* y mínima intervención del Derecho penal. Igualmente, dado que el fraude de ley no lleva consigo ocultación, no puede castigarse el fraude de ley²³. Finalmente, dado que en el fraude de ley no tiene lugar el nacimiento del hecho imponible, ello implica que no pueda hablarse de un deber de tributar ni de la relación jurídica tributaria, elementos indispensables para la configuración típica²⁴. Algunos de los argumentos doctrinales antes mencionados provienen del Tribunal Constitucional, que se pronunció en contra de la sanción penal de los comportamientos en fraude de ley en la STC 120/2005 de 10/05/2005.

La tipificación del delito de defraudación tributaria, además de la conducta típica “defraudar”, describe lo que doctrina y jurisprudencia mayoritaria califican como “modalidades genéricas de conducta”. Concretamente se trata de

eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros²⁵.

En lo que se refiere a la elusión del pago de tributos, la doctrina entiende que la misma permite dar respuesta a dos problemas en la interpretación y aplicación del tipo. Por una parte, considerar atípica toda imputación que tenga como fundamento un negocio en fraude de ley. Por otra parte, considerar igualmente atípico el comportamiento de quien habiendo reconocido y liquidado correctamente su deuda tributaria, luego no efectúa el correspondiente pago. Ahora, la mención expresa a

²³ Castro Moreno, *op. cit.*, p. 102. Palao Taboada, C. La punibilidad del fraude a la ley tributaria”. En: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. Editorial CERA, 2007, p. 18. García Novoa, C. “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”. *Diario La Ley*, 2005, n° 6381, p. 1386. Silva Sánchez, *op. cit.*, pp. 37 a 39.

²⁴ García Novoa, *op. cit.*, p. 1382.

²⁵ Código penal español, LO 10/1995.

la elusión de retenciones e ingresos a cuenta pretendió solucionar uno de los problemas de aplicación del tipo de defraudación tributaria, que antes de la consagración de esta modalidad genérica imputaba los supuestos de retención del IVA y el IRPF como supuestos de apropiación indebida o, en nuestros términos, del delito de abuso de confianza. Cabe decir también que la expresión “cantidades retenidas o que se hubieren debido retener” refiere a aquellas situaciones en las que el obligado no llega a practicar las retenciones a que estaba obligado con el propósito de defraudar a la Hacienda pública, lo que comúnmente se presenta en los casos de la “economía sumergida”. En el caso de los ingresos a cuenta, el propósito con su expresa consagración es cobijar situaciones que se reconocen similares a las retenciones. La referencia a la obtención indebida de devoluciones pretendió también solucionar uno de los problemas de aplicación del delito, concretamente las dudas sobre su encaje en el tipo de defraudación tributaria bajo o en el delito de fraude de subvenciones. Finalmente, los casos de disfrute indebido de beneficios fiscales refieren a los supuestos en los que se obtiene el resultado típico mediante maniobras defraudatorias encaminadas a la elusión de los tributos. Cabe precisar que en este ámbito se comprenden toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias en cuya virtud se reduce indebidamente la deuda tributaria.

En punto al resultado, el legislador español ha considerado adecuado establecer un criterio cuantitativo para deslindar el delito de defraudación tributaria de la infracción administrativa. En concreto, el delito de defraudación tributaria tiene lugar a partir de la defraudación de una suma igual o superior a 120 000 euros. En relación con este punto, la doctrina y jurisprudencia mayoritaria entienden que la cuantía hace parte del tipo, y por ello debe ser abarcado por el dolo o por el conocimiento del sujeto activo. Un sector doctrinal y jurisprudencial minoritario considera, por el contrario, que la cuantía es simplemente una condición objetiva de punibilidad²⁶.

²⁶ Por todos, Martínez-Bujan Pérez. Derecho penal económico y de la empresa, *op. cit.*, pp. 633 y ss.

En el delito de defraudación tributaria el perjuicio generalmente se concreta en una frustración de las expectativas de ingreso y no en una “salida de caja”, supuesto este que generalmente queda reservado para los casos de devoluciones indebidas.

Finalmente, cabe decir que la referencia a “suma defraudada” hace parte de la llamada “cuota tributaria” definida legalmente en la Ley General Tributaria y no hace mención a la simple deuda tributaria. Por otra parte, la regulación penal establece a su vez precisas reglas para la determinación de la cuota, a partir de la diferencia entre los diferentes tipos de tributos: periódicos o de declaración periódica, por una parte, y todos los demás supuestos, por la otra.

La consumación del delito de defraudación tributaria está condicionada a las diferentes modalidades de comisión que integran la figura típica. Como antes se anotó, la determinación de la cuantía y las modalidades de realización del tipo se diferencian en función del tipo de tributos: aquellos que requieren de autoliquidación (también denominada declaración-liquidación) y aquellos que requieren un acto de liquidación por parte de la Administración. En los casos en que se requiere de la liquidación por parte del contribuyente, el delito queda consumado en el momento en que vence el plazo para la presentación de la obligada declaración tributaria. En los casos en los que se requiere de un acto de liquidación por parte de la Administración tributaria, la consumación se presenta en el momento en que el sujeto realiza un ingreso por la cantidad señalada en la liquidación, obviamente sobre la base de que la cantidad señalada en la liquidación se deriva de una previa información falsa o incorrecta de los datos que configuran la base imponible. Un supuesto de consumación diferente se presenta en los casos de modalidades de obtención indebida de devoluciones, pues en este caso se consume en el momento en que la Administración reconoce el derecho de devolución y, acto seguido, la Administración realiza la entrega material de la cantidad solicitada por el contribuyente²⁷.

²⁷ *Ibíd.*, p. 643.

En relación con el sujeto activo, se ha presentado el debate relativo a si el delito de defraudación tributaria es un delito común²⁸ o especial²⁹. Cabe decir que la doctrina y jurisprudencia ampliamente mayoritaria consideran que es un delito especial. Para quienes defienden esta última tesis, el sujeto activo en el delito de defraudación tributaria queda circunscrito al obligado tributario o al beneficiario de una devolución indebida o del beneficio fiscal. Por tanto, solo pueda ser realizado por un círculo restringido de sujetos.

Finalmente, la regulación penal española establece, además del tipo básico de defraudación tributaria, circunstancias de agravación punitiva que pretenden abarcar modalidades especialmente graves de defraudación, tal y como se establece en el artículo 305 bis. Tales circunstancias están referidas a que la cuantía exceda de seiscientos mil euros; que la defraudación se cometiera en el seno de una organización criminal; que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o responsable del delito.

En lo que toca con el tipo subjetivo, se trata de un delito que solo es punible en su modalidad dolosa.

Para terminar, decir que la regulación penal española admite, mediante la figura de la “regularización tributaria”, la no iniciación del proceso penal y, con ello, la no imposición de sanciones penales, cuando tiene lugar el reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

²⁸ Serrano González de Murillo/Cortes Becharelli, *op. cit.*, p. 38. Aparicio Pérez, *op. cit.*, p. 69. Rancaño Martín, M. A. *El delito de defraudación tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 1997, p. 48. Pérez Royo, *op. cit.*, p. 81. Rodríguez Mourullo. *El nuevo delito fiscal, op. cit.*, p. 259.

²⁹ Martínez-Bujan Pérez, C. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”. En: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. 2ª ed. Editorial CERA, 2007, p. 72. Ayala Gómez, *op. cit.*, pp. 250 y ss. La tesis del delito especial se apoya también en la literalidad del precepto del originario delito fiscal de 1977. Así, Martínez Pérez, *op. cit.*, p. 418.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN ALEMANIA

El ordenamiento jurídico alemán diferencia, como el español, dos planos de protección para la Hacienda pública. Uno conformado por las infracciones tributarias administrativas (*Steuerordnungswidrigkeiten*); otro conformado por los delitos tributarios o, mejor, el Derecho penal tributario (*Steuerstrafrecht*). Ahora, a diferencia de la regulación española, en Alemania tanto unos como otros se encuentran regulados en un mismo cuerpo normativo, la Ordenanza tributaria (*Abgabenordnung-AO*. En adelante AO)³⁰. En la Ordenanza tributaria está prevista una regulación de los delitos e infracciones contra la Hacienda pública, como también disposiciones relacionadas con el procedimiento penal y el procedimiento administrativo sancionador. Lo anterior no obsta para que en las infracciones tributarias como en los delitos tributarios se aplique la regulación correspondiente, es decir, la Ley de infracciones o contravenciones (*Ordnungswidrigkeitengesetz*) y el Código penal (*Strafgesetzbuch*), respectivamente. Así, independiente de que la regulación penal alemana en esta materia, a diferencia de la española, reglamenta los delitos tributarios por fuera del Código penal, este es aplicables para los delitos tributarios, tal y como se indica en el §369 de la AO.

Los delitos tributarios (*Steuerstraftaten*) se encuentran regulados a partir del §369; por su parte, las infracciones administrativas quedan reguladas a partir del §377. La regulación de los delitos tributarios, que como se indicó se encuentra a partir del §369, indica lo que puede entenderse por delito tributario y se especifica, en los números 2 a 4 del mencionado parágrafo, tres delitos tributarios: el contrabando, la falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuando aquellos sean de carácter fiscal, y el encubrimiento de una persona que haya cometido uno de los hechos señalados en los numerales del §369. Adicionalmente, en el numeral 1 del mismo parágrafo se indica también

³⁰ Así, Stahl Schmidt, M. *Steuerstrafrecht*. Nomos, 2017, pp. 23 y 24. Dannecker, G. "Criminal Tax Law Germany/Steuerstrafrecht Deutschland". En: *Steuerstrafrecht International/International Tax Criminal Law*, Leitner, Roman, Toifl, Gerald (Eds.). Viena: Boorberg Linde, 2007, pp. 10 y ss.

que es delito tributario los hechos sancionables o punibles conforme con las leyes tributarias.

El más importante y representativo delito tributario, y que más interesa al propósito de este escrito, es el que se contiene en el §370, denominado defraudación fiscal o tributaria (*Steuerhinterziehung*)³¹.

En Alemania el debate en torno al delito de defraudación tributaria del §370 AO comienza desde la determinación del bien jurídico protegido³². Este debate no es puramente teórico, comoquiera que al concepto de bien jurídico se le asignan funciones de legitimación e interpretación de los tipos penales, tal y como explica Joecks³³. Además, la doctrina alemana reconoce que el bien jurídico cumple funciones de interpretación, que se concretan tanto en la determinación del campo de aplicación del delito de defraudación tributaria como en la interpretación del tipo objetivo de la norma. A su vez, se afirma que cumple una labor en el análisis y crítica del sistema de Derecho penal³⁴.

En relación con este debate es posible observar diferentes opiniones. Por una parte, para algunos es defendible la tesis según la cual el delito de defraudación tributaria no protege ningún bien jurídico, pues su única función es la garantía del ordenamiento jurídico tributario. Otra tesis está orientada a la defensa del deber de declarar (*Offenbarungspflichten*) y del deber de veracidad (*Wahrheitspflichten*) frente la autoridad financiera, pero solo en lo que toca con la formal existencia de la pre-

³¹ Kuhlen. L. *Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*. C.F. Muller, 2012, p. 5. Tiedemann, K. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Barcelona: Tirant Lo Blanch, 2010, pp. 263 y ss. Cordero González, *op. cit.*, p. 70.

³² En relación con esta polémica, Stahl Schmidt, *op. cit.*, p. 31 y ss. También, ver Tiedemann, *op. cit.*, pp. 267 y ss. También Joecks, W. et al. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª ed. Múnich: C.H. Beck, 2009, pp. 18 y 19. Kürzinger, K. "Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO)". *Steuerstrafrecht*. 2004, pp. 33 y ss. Para una visión más amplia de las diferentes tesis en conflicto y sus críticas, Bürger, S. *Steuerflucht*. Zürich: Schulthess Juristische Medien AG, 2006, pp. 137 y ss. Dannecker. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. Köln: Deubner, 1984, pp. 167 y ss.

³³ Joecks, *op. cit.*, pp. 18 y 19; También, Rolletschke, Stefan. *Steuerstrafrecht*. 2ª Ed. Köln: Carl Heymanns, 2008, p. 1.

³⁴ Kürzinger, *op. cit.*, p. 33; Bürger, *op. cit.*, p. 135. Dannecker. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, op. cit.*, p. 167 y ss.

tensión tributaria. Otra concepción se orienta hacia la protección de la proporcional repartición de cargas tributarias. Sin embargo, y frente a las críticas que doctrina o jurisprudencia han enfrentado a las anteriores tesis, la opinión dominante en Alemania defiende como bien jurídico protegido el interés público u oficial al completo y puntual ingreso o recaudo del correspondiente impuesto³⁵. Con otras palabras, la pretensión del Estado a una completa utilidad o rendimiento de cada tipo de impuesto.

En relación con el comportamiento típico, conforme el §370 de la AO, existen diversas modalidades comportamentales cuya realización puede dar lugar a la comisión del delito. En concreto estas son las siguientes: realizar declaraciones incorrectas o incompletas sobre hechos con relevancia tributaria frente a autoridades financieras u otras autoridades. Dejar indebidamente en desconocimiento a las autoridades financieras sobre hechos con relevancia tributaria. Omitir indebidamente el uso de timbres y sellos tributarios³⁶.

La primera modalidad, esto es, la presentación de declaraciones incorrectas o incompletas sobre hechos con relevancia tributaria frente a autoridades financieras u otras autoridades, se considera que establece un delito común y, por ello, realizable por cualquier persona³⁷. Bajo esta modalidad se comprende la manifestación de un hecho en forma escrita u oral mediante un comportamiento expreso o concluyente. De conformidad con esto, en la medida en que la declaración se refiere a hechos, se diferencia entre estos y los juicios de valor o consideraciones jurídicas, entendiendo que los hechos son aquellas circunstancias del mundo real susceptibles de prueba³⁸. Ahora, debe tratarse de hechos con relevancia tributaria, pudiendo entenderse que estos son los que influyen en la aparición, el importe o el vencimiento del impuesto.

³⁵ En este sentido, Schmitz, R; Wulf, M. "§370 Steuerhinterziehung", *Münchener Kommentar, Strafgesetzbuch, Nebenstrafrecht II* ". 2ª ed. Múnich: C.H. Beck, 2015, pp. 233 y 234.

³⁶ Stahlscmidt, *op. cit.*, pp. 36 y ss. Cordero González, *op. cit.*, pp. 73 y ss.

³⁷ Stahlscmidt, *op. cit.*, pp. 36.

³⁸ En relación con este punto, es objeto de debate el tratamiento que puede darse a las opiniones jurídicas. Sobre ello, Stahlscmidt, *op. cit.*, pp. 39 y ss.

Adicionalmente, la declaración para que dé lugar al comportamiento típico, debe ser incompleta o incorrecta; entendiéndose por ello cuando la declaración no se corresponde con la realidad o la afirmación no se corresponde con un fundamento objetivo. Finalmente, las declaraciones deben presentarse ante una autoridad financiera conforme el §6 inciso 2 AO u otra autoridad que puede entenderse como aquellas que asumen tareas de la Administración.

La segunda modalidad comportamental del delito de defraudación tributaria es dejar indebidamente en desconocimiento a las autoridades financieras sobre hechos con relevancia tributaria. Se trata de una modalidad de conducta omisiva. En concreto, se puede entender que esta modalidad alternativa de conducta típica se realiza cuando el obligado no realiza una acción posible para el esclarecimiento de los hechos tributariamente relevantes. Dicha omisión debe dejar al funcionario en desconocimiento de información necesaria para el procedimiento impositivo. Esta modalidad supone la existencia de un deber de comunicar a las autoridades administrativas o financieras la información tributariamente relevante. En consecuencia, se trata de una modalidad del delito de defraudación tributaria que requiere la infracción de un deber. Igualmente y conforme el inciso 4 del §370 se castiga como delito de defraudación tributaria la presentación tardía de la declaración tributaria. La última modalidad comportamental se presenta en los casos de omisión indebida de timbres y sellos tributarios, lo que tiene lugar fundamentalmente en casos de impuesto al tabaco.

En la discusión relativa al comportamiento típico ha estado presente el debate sobre la punibilidad de los actos realizados en fraude de ley³⁹. Para la doctrina alemana el fraude de ley en principio no es punible. Sin perjuicio de esto, en caso de que la conducta de fraude de ley esté acompañada de un engaño o de la infracción del deber de presentar información relevante tributariamente, este tipo de comportamiento será penalmente relevante. En este orden, si el obligado tributario, comunica a la Administración tributaria todas aquellas circunstancias relevantes tributariamente para determinación del tributo, independiente

³⁹ Tiedemann, *op. cit.*, pp. 275 y ss.

de cual sea su forma de organización económica, su comportamiento no será delictivo.

El delito de defraudación tributaria en Alemania exige un resultado que puede consistir en la obtención de ventajas tributarias indebidas o en una reducción, aminoración o elusión del impuesto (*Steuerverkürzung*)⁴⁰. La reducción o elusión del impuesto tiene lugar cuando este no se determina correctamente o no se determina en su totalidad. En el caso de las ventajas o exenciones tributarias consisten en ventajas tributarias incorrectas o indebidas en tanto se conceden injustamente. Cabe precisar que la disminución del impuesto tiene lugar en aquellos casos en los que el ingreso real no llega al que objetivamente o conforme la regulación del correspondiente tributo debería rendir. Con otras palabras, la reducción del impuesto tiene lugar cuando comparado el impuesto pagado con el debido, aquel queda por debajo de este. Finalmente, el concepto de impuesto válido de cara al delito de defraudación tributaria comprende los derechos aduaneros y derechos compensatorios a la importación establecidos en la Comunidad Europea⁴¹. En el caso de la obtención de ventajas tributarias indebidas, se puede entender como beneficios tributarios que se otorgan en dos de los tres momentos del procedimiento impositivo, concretamente en los dos últimos momentos o estadios: en el momento de recaudación (*Erhebungsverfahren*) o en la ejecución coactiva (*Vollstreckungsverfahren*).

La consumación del delito dependerá de cada una de las dos modalidades de resultado antes mencionadas. En el caso de los supuestos de una reducción, aminoración o elusión del impuesto, hay que diferenciar los casos de impuestos que son liquidados por la autoridad financiera, es decir, mediante una liquidación administrativa, de aquellos en los que es el obligado quien liquida y paga el tributo. En el primer caso, la consumación tiene lugar con la liquidación administrativa, siempre que esta estime un valor inferior al que debería rendir el tributo correspondiente, como consecuencia de alguna cualquiera de las conductas típicas o, si el obligado no presenta información alguna, con el cierre

⁴⁰ Stahlscmidt, *op. cit.*, pp. 48 y ss. Kuhlen, *op. cit.*, p. 6. Tiedemann, *op. cit.*, p. 267.

⁴¹ Cordero González, *op. cit.*, p. 80.

o conclusión de las labores de liquidación administrativa. En caso de liquidaciones a cargo del contribuyente, la consumación tiene lugar con el vencimiento del período para la declaración y pago del tributo. En los casos de ventajas tributarias, la consumación tiene lugar con la providencia que confiere el beneficio o con la omisión de la revocación del mismo, siempre también como consecuencia de las conductas típicas previstas en el parágrafo 370 de la Ordenanza tributaria.

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA SOLO ADMITE COMISIÓN DOLOSA⁴²

La determinación de la autoría en el delito de defraudación tributaria alemán, diferencia entre la modalidad comisiva y la omisiva. En el primer caso se trata de un delito común. Por esto, dentro del ámbito de autores o coautores pueden estar presentes además del obligado tributario, los asesores fiscales, empleados, contadores, funcionarios de la Administración tributaria, empleados de entidades financieras, entre otros. Para los casos de omisión, se trata de un delito especial. Esto, pues se requiere que sobre el sujeto en cuestión exista el deber de actuar, conforme los §§ 34 y 35 de la AO⁴³.

En Alemania, como ocurre también en España, se relacionan modalidades o *modus operandi* de tramas de fraude especialmente graves que dan lugar a circunstancias de agravación punitiva. Así, la regulación tiene previsto un tipo básico y unas circunstancias de agravación se vincula en la regulación alemana con la realización del fraude de manera que resulte especialmente complejo para la Administración tributaria pueda conocer los hechos penalmente relevantes para la determinación del tributo o por la gravedad de la cuantía defraudada⁴⁴. En concreto la regulación alemana prevé las siguientes circunstancias de agravación al delito de fraude tributario: redujere en gran magnitud, impuestos o consiguieren ventajas tributarias no justificadas; abusare de sus potestades o de su posición de funcionario público; se valiere de la

42 KUHLEN, *op. cit.*, p. 9. TIEDEMANN, *op. cit.*, pp. 274 y 275.

43 STAHLSCMIDT, *op. cit.*, pp. 65 y 66. CORDERO GONZÁLEZ, *op. cit.*, p. 77. TIEDEMANN, *op. cit.*, pp. 271 y ss.

44 CORDERO GONZÁLEZ, *op. cit.*, pp. 86 y ss.

colaboración de un funcionario público que abusa de sus potestades o de su posición y continuamente, y empleando comprobantes copiados o falsificados, redujere impuestos u obtuviere ventajas tributarias no justificadas

Cabe apuntar que en la regulación alemana está prevista la dispensa de pena por vía de la llamada “autodenuncia”, de una forma similar a la figura de la regularización tributaria en el derecho español.

La aplicación de la figura de la autodenuncia está condicionada al cumplimiento de requisitos de tipo positivo y negativo. En relación con los requisitos positivos, estos son fundamentalmente la corrección o complementación de los datos incorrectos o incompletos o, en caso de falta de declaración, su presentación. Ahora, en caso de que se hubiere presentado la reducción del impuesto o la ventaja tributaria, el requisito positivo queda condicionado al pago de la deuda. En caso que los requisitos positivos se concreten en la corrección, complementación o en la presentación de la declaración omitida, la nueva declaración debe sustituir a las anteriores declaraciones.

En relación con los requisitos de tipo negativo, cabe apuntar que la autodenuncia no tendrá lugar en los supuestos comprendidos en el numeral 2.1 y 2. Es decir, se requiere que el delito no haya sido descubierto, lo que se entiende que tiene lugar cuando al autor se le presente un funcionario de la Administración financiera para llevar a cabo una comprobación tributaria o la investigación de un delito o infracción de orden tributario o, también, en aquellos supuestos en que se le notifique al autor la incoación del procedimiento penal o administrativo sancionador.

Ahora, los sujetos que pueden presentar la autodenuncia y beneficiarse de sus efectos se extienden a quien hubiera participado en los hechos, bien como autor, bien como partícipe.

La finalidad que se persigue a través de la figura autodenuncia es servir como un instrumento fiscal dirigido al incremento de la recaudación tributaria. Esto, en la medida en que el descubrimiento de los hechos en

casos de defraudación tributaria resultan sumamente complejos, con lo cual se hace primar el interés por recuperar los ingresos defraudados⁴⁵.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN ESTADOS UNIDOS

Explica Camilla E. Watson⁴⁶ que existe una amplia regulación llamada a sancionar las infracciones en materia de deberes impositivos. En esta breve presentación se hará referencia solamente a las sanciones penales, es decir, los delitos en contra de los deberes tributarios que están regulados en el Código Tributario (*Internal Revenue Code*). Es decir, se mencionará única y exclusivamente la regulación penal que se encuentra contenida en el título 18 del Código Tributario (*Internal Revenue Code*) correspondiente a las figuras típicas directamente vinculadas con el incumplimiento de los deberes tributarios, previstos en las secciones 7201, 7202, 7203, 7205, 7206(1), 7206(2) y 7207⁴⁷.

En relación con algunas cuestiones generales a estos delitos, cabe decir que la persecución penal no exige un monto mínimo a partir del cual se criminaliza la conducta en cuestión. Sin embargo, apunta Tanenbaum, generalmente la evasión de pequeñas cantidades de dinero no son perseguidas penalmente⁴⁸. Adicionalmente pueden ser penalmente sancionadas las personas jurídicas que, por acciones u omisiones de sus empleados, realicen los elementos esenciales de los delitos descritos en las secciones ya mencionadas⁴⁹.

⁴⁵ Cordero González, *op. cit.*, pp. 88 y ss. Tiedemann, *op. cit.*, pp. 271 y ss.

⁴⁶ WATSON, C. *Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell*. 4ª ed. West Academic Publishing, 2012, pp. 363 a 399.

⁴⁷ Tanenbaum, E. "Criminal Tax Law USA/Steuerstrafrecht USA". En: *Steuerstrafrecht International/International Tax Criminal Law*. Viena: Stuttgart, 2007, p. 106. Adicionalmente en la legislación de los Estados Unidos pueden mencionarse otros delitos vinculados con conductas que, desde la perspectiva tributaria, son penalmente relevantes. En este sentido, Tanenbaum menciona la Conspiración (sección 371 del U.S. Code (Federal Criminal Code)); las falsas declaraciones (sección 1001 del U.S. Code (Federal Criminal Code)); soborno (sección 201 del U.S. Code (Federal Criminal Code)) y el lavado de dinero (sección 1956 y 1957 del U.S. Code (Federal Criminal Code)). *Ibidem*, p. 110.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 106.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 110.

En relación con los delitos tributarios, existe una muy amplia y particular descripción de diferentes tipos de conductas cuya lesión a los deberes tributarios es sancionada penalmente. Así, y a diferencia de la situación en España o Alemania donde están previstas cláusulas generales comprensivas de distintos comportamientos, en el Código Tributario (*Internal Revenue Code*) la regulación es, si se quiere, más casuista. Así, se describen diferentes figuras delictivas que sancionan el incumplimiento en el pago de impuestos, la presentación de declaraciones falsas o, simplemente, la ayuda en la elaboración de documentos o declaraciones tributarias falsas. Adicionalmente, el Código Tributario (*Internal Revenue Code*) tiene previstos diferentes delitos que sancionan conductas de los funcionarios oficiales y afectan aspectos relacionados con los tributos, como es el caso del abuso en las reglas relativas a la privacidad y confidencialidad en materia tributaria.

El primero y quizá más relevante delito fiscal es el intento o tentativa de evasión de impuestos, previsto en la sección 7201 (*7201. Attempt to evade or defeat tax*). Conforme con la norma prevista en la sección 7201, se criminaliza como delito (*felony*) la tentativa dolosa de evadir o defraudar cualquier impuesto o el pago del mismo⁵⁰. Este delito tiene prevista la sanción más drástica, requiriendo por ello la más alta exigencia de prueba en contra del imputado. Así, la multa puede llegar a los 100 000 dólares (500 000 dólares para el caso de corporaciones o empresas)⁵¹. Para afirmar la existencia de este delito se requiere prueba, sin lugar a dudas, de los siguientes elementos: acto afirmativo de evasión o intento de evasión de impuestos o el pago del mismo y la existencia de un impuesto vencido e impagado y dolo.

En relación con la conducta típica, están previstos dos comportamientos diferentes: de un lado, intentar deliberadamente evadir o defraudar impuestos, como puede ser el caso de quien informa una cantidad

⁵⁰ En este sentido, y como indica Zahner, el delito refiere a todo tipo de impuesto y no hace ninguna diferencia entre impuestos directos o indirectos. Así, Zahner, M. G. A., "Das Steuerstrafrecht der USA", en *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*, Dannecker, Gerhard/Jansen, Oswald (editores), Boorberg, Linde, Viena, 2017, p. 513.

⁵¹ Zahner, M.G.A, *lo. cit.*, p. 513.

menor de ingresos. Por otro lado, intentar deliberadamente evadir o frustrar el pago de los impuestos, como sería ocultar bienes después de su valoración o liquidación y en el curso del proceso de recaudación. Es decir, de un lado está el intento de evadir la correcta estimación del impuesto y, por otro, evadir el pago del impuesto. En consecuencia, la sanción penal en el marco de la sección 7201 radica fundamentalmente en un supuesto activo, y no en un comportamiento omisivo.

La imputación por este delito tributario requiere la prueba del dolo. Como se anota en la sentencia *United States v. Murdock* de la Corte Suprema de Justicia, con esta exigencia se pretende que no sea sancionado penalmente quien simplemente comete fallos en el cálculo de la declaración o que se realice una mala interpretación de la ley. El contenido del término intención o dolo (*willfulness*) ha sido objeto de intenso debate, como se evidencia en diferentes sentencias de la Corte Suprema de Justicia. En el caso *United States v. Murdock*, el contenido de los términos “dolo” o “intención” se concreta en la intención o conocimiento voluntario, lo que permite diferenciarlo de los supuestos de imprudencia. Posteriormente, la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en el caso *Spies v. United States* vinculó al término intención o dolo (*willfulness*) un “mal motivo y falta de justificación” (*evil motive and want of justification*). Algo similar se exigió en el caso *United States v. Bishop*, en el que se reclamó la existencia de “un mal propósito o un mal motivo” (*bad purpose or evil motive*). Finalmente, en el caso *United States v. Pomponio* la Corte Suprema asumió, a partir de preguntar si debía el imputado actuar con algún elemento especial adicional, que bastaba con “la violación de un deber de forma intencional y voluntaria”.

En relación con el sujeto activo, la norma se configura como un delito común, con lo cual la responsabilidad penal puede imputarse tanto a personas físicas como jurídicas. En consecuencia, la imputación penal puede recaer tanto en quienes defraudan sus propios impuestos como los de un tercero.

Para la imputación penal se requiere un impuesto pendiente de pago o falta de pago del mismo. Ello puede tener lugar a través de un incremento en las deducciones o en la disminución del ingreso.

Adicionalmente, cabe decir que no se exige un monto específico para imputar responsabilidad penal por este supuesto delictivo. Sin embargo, algunas decisiones reclaman que debe existir una disminución sustancial. Sin embargo, tal exigencia no está prevista en la ley. Es más, la Corte ha dicho en la sentencia *United States v. Nunan* que la medida del carácter sustancial de la disminución en materia tributaria no requiere un determinado valor porcentual, siendo necesario, dice la Corte, “tomar en consideración todas las circunstancias que concurran en el caso”.

Omisión dolosa en el recaudo y pago de impuestos, sección 7202 (*Willful failure to collect or pay over tax*). El delito previsto en la sección 7202, que tiene como destinatarios principales a los empresarios, presenta dos modalidades de comisión independientes: la sanción por el incumplimiento en el recaudo de los impuestos exigidos conforme el *Internal Revenue Code* y contabilizar de forma contraria a la verdad para el pago de dicho impuesto.

La conducta típica en relación con la primera modalidad de comisión requiere de los siguientes elementos: la obligación legal de recaudar un impuesto; la no recaudación del impuesto y dolo.

La segunda modalidad de comisión requiere, a su vez, de los elementos siguientes: la obligación legal de contabilizar y pagar un impuesto; contabilizar de forma contraria a la verdad para el pago de dicho impuesto y dolo.

En cualquiera de las dos modalidades previstas en la sección 7202 se requiere acreditar la obligación de recaudar o contabilizar y pagar el impuesto. Adicionalmente, se requiere acreditar que la persona a quien se imputa la comisión del delito fuera quien tenía la obligación o la responsabilidad de garantizar la recaudación, contabilización y pago del impuesto dentro de la empresa. En relación con el sujeto activo puede resultar polémico establecer con claridad la persona responsable de cumplir con las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona a través de la sección 7202. En consecuencia, los tribunales han adoptado una interpretación amplia en relación con el “sujeto responsable”, identificando que se trata de la persona de la cual pueda predicarse el

“estatus, deber y autoridad” dentro de la empresa u organización para proceder al cumplimiento de tal obligación. En este orden, la posición de los tribunales está guiada por los poderes o material dominio por parte del sujeto en la realización o cumplimiento de tales obligaciones, más que por la descripción formal del cargo que el sujeto ocupa dentro de la empresa o la organización.

El dolo, como elemento subjetivo, ha sido entendido como la omisión intencional y con pleno conocimiento de la obligación incumplida. A su vez, se requiere del conocimiento de que tales fondos estaban siendo utilizados para fines diferentes al pago requerido por la ley. En el marco de este delito no se exige un elemento subjetivo especial en el autor, como puede ser actuar con una especial intención defraudatoria o por un motivo especialmente malicioso o reprochable.

Omisión dolosa de pago o presentación de la declaración, sección 7203 (*Willful Failure to File or Pay*). Es considerado un “delito menor” o contravención por virtud de la sección 7203. Los elementos que conforman este supuesto son los siguientes: omisión de la presentación de una declaración, del pago del impuesto, de llevar libros o suministrar información; que se trate de un sujeto obligado por ley para realizar algunos de los deberes mencionados; que se omita la conducta en el tiempo exigido o requerido por la ley y el dolo⁵².

En relación con el sujeto activo, los posibles autores del delito contenido en la sección 7203 no se limitan a los obligados tributarios, pudiendo ser imputado como responsable cualquier otro sujeto que, por ejemplo, en el marco de una empresa corporación sea responsable de los documentos de devolución.

La conducta típica ha servido para imputar responsabilidad penal a quien no presenta la declaración o, en caso de presentarla, en ella no se otorga la información necesaria para determinar el impuesto.

⁵² *Ibidem*, p. 514.

En el marco de la responsabilidad penal que se puede derivar de este supuesto se ha discutido la posibilidad de oponer a la imputación penal el derecho a no auto incriminarse contenido en la quinta enmienda. Sin embargo, y conforme con la decisión contenida en el caso *United States v. Edwards*, la Corte Suprema de Justicia ha establecido que solo puede invocarse válidamente el derecho a no incriminarse, en el marco de este delito, si está referido a cuestiones específicas y concretas en la declaración. Así, no resulta posible en la declaración que el declarante identifique al contribuyente y, a renglón seguido, proceda a no vincular información adicional sobre la base del derecho a no autoincriminarse.

Declaraciones falsas. 7206(1). *False Statements*. Los elementos que componen la conducta típica contenida en esta sección son los siguientes: dolosamente suscribir o preparar una declaración tributaria; quien conminado bajo pena de perjurio asegure o presente un documento del tipo de la declaración tributaria; quien suscribe el documento y prepara el documento o quien lo presenta o asegure sepa de la falta de veracidad de los aspectos materiales declarados; dolo⁵³. A diferencia del supuesto regulado en la sección 7203, en el que no se presenta declaración alguna, en este supuesto lo que se sanciona penalmente es la presentación de una declaración tributaria falsa⁵⁴. A su vez, la diferencia entre el supuesto delictivo contenido en esta sección y el previsto en la sección 7201 consiste en que en este caso, es decir, la sección 7206(1), no se requiere ninguna prueba de una disminución tributaria o la prueba de una deuda tributaria impagada⁵⁵.

En relación con la conducta típica, en este supuesto basta que el contribuyente firme y entregue cualquier documento sabiendo, bajo la pena de perjurio, que se trata de falsas declaraciones sobre aspectos materiales contenidos en la declaración. Cabe apuntar que en relación con

⁵³ *Ibidem*, p. 514.

⁵⁴ "IRC § 7203 deckt Fälle ab, in denen keine Steuererklärung eingereicht wurde, wohingegen IRC § 7206(1) das Einreichen wissentlich falscher Steuerklärungen unter Strafe stellt". *Ibidem*, p. 514.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 514.

esta hipótesis delictiva es al imputado a quien le corresponde probar en contra de la imputación por falsedad que se le atribuye⁵⁶.

La conducta típica contenida en esta sección no se limita solo a la presentación de las declaraciones, pudiéndose tratar de otro documento presentado ante la autoridad tributaria, *Internal Revenue Service* (en lo sucesivo *IRS*).

La determinación de cuáles son los aspectos “materiales” cuya falsedad es relevante para confirmar la tipicidad de la conducta ha sido polémica. En relación con este aspecto, la polémica se traduce en determinar si tales elementos materiales corresponden a una cuestión de tipo jurídico que el juez debe valorar o, por el contrario, si se trata de una cuestión de tipo fáctico que puede ser resuelta por parte del jurado. La Corte Suprema de Justicia en relación con este aspecto sostuvo en el caso *Estados Unidos v Gaudin* que el aspecto material es una cuestión mixta de hecho y de derecho que corresponde determinar al jurado.

Más allá del debate antes mencionado, el contenido material se corresponde con aquella información que tiene el potencial de obstaculizar los esfuerzos del *IRS* para vigilar la responsabilidad fiscal. Es por lo anterior que aspectos materiales pueden concretarse en la identificación de la fuente de ingresos o la falsa declaración con respecto a la cantidad de del impuesto. A su vez, también se considera comprensivo de aspectos materiales si se suministra información correcta pero incompleta.

De conformidad con esta hipótesis, las declaraciones o documentos presentados deben contener una declaración hecha bajo pena de perjurio, según la cual lo que allí se informa es correcto o verdadero.

El dolo, como elemento subjetivo, requiere de una infracción del deber exigido de forma voluntaria y consciente.

⁵⁶ Sullivan, T. “Tax violations”. En: *American Criminal Law Review*, 2006, vol. 43, p. 9.

Ayuda o asistencia. 7206 (2). *Aiding and Assisting*. Esta figura típica es comúnmente utilizada en la persecución y criminalización de asesores tributarios o abogados que colaboran, como se indica en el tipo, en la elaboración de documentos falsos con destino a la autoridad administrativa⁵⁷. Los elementos que componen esta figura típica son los siguientes: ayudar, asistir, aconsejar o colaborar en la preparación de cualquier documento relacionado con aspectos materiales que estén vinculados con las leyes tributarias; la falsedad del documento relativo a asuntos materiales y el dolo.

Para la conducta típica basta que se ayude, asista, aconseje en la preparación de un documento falso, no siendo necesario que el contribuyente o el obligado a presentar la declaración conozca o acepte la falsedad⁵⁸ y, tampoco, que mediante esta conducta se haya ocasionado una afectación o reducción en el pago de impuesto⁵⁹. En este supuesto tampoco hace falta que el imputado por esta modalidad típica sea quien elabore la declaración del documento, siendo suficiente una ayuda en su preparación⁶⁰. En definitiva, se trata de ayudar en la elaboración de los documentos falsos en el sentido de los indicados en la sección 7206(1).

Los aspectos materiales cuya falsedad puede dar lugar a este supuesto típico son aquellos elementos esenciales en la determinación del impuesto o que implica una devolución inexacta del mismo.

El dolo en este caso requiere el conocimiento del deber y su intencional y voluntario incumplimiento.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN CHILE

La protección o garantía en el cumplimiento de los deberes tributarios tiene en Chile una doble vía de protección: una es a través de sanciones administrativas; la otra de sanciones penales⁶¹. La regulación en esta

⁵⁷ Watson, *op. cit.*, p. 381.

⁵⁸ Zahner, *op. cit.*, p. 515.

⁵⁹ Sullivan, *op. cit.*, p. 10.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 10.

⁶¹ En relación con la diferencia entre intervención penal y administrativa y entre infracciones

materia, tanto en lo que refiere a infracciones, como en lo referido a delitos está contenida en el Código tributario (Decreto Ley 830 de 1974), concretamente en los artículos 97 y 100. Este análisis referirá exclusivamente a la protección penal y, en concreto, a los delitos que tienen como sujeto activo del delito a los contribuyentes y contadores.

Las figuras delictivas previstas en el Código Tributario llamadas a proteger la Hacienda están contenidas en los artículos 97 y 100 y pueden agruparse, como indica Van Weezel⁶², en las siguientes modalidades: maquinaciones fraudulentas; quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones; actividad económica informal y abuso de franquicias y beneficios tributarios.

En relación con los delitos tributarios pueden formularse algunas consideraciones generales. En primer lugar, y en lo que refiere al bien jurídico protegido, Van Weezel pone de presente que en la discusión se plantean dos posturas: una que apunta a un objeto protegido que se concreta en el patrimonio, mientras que otra tendencia ve en el deber de colaborar y en el funcionamiento de la Administración el eje fundamental⁶³.

Una consideración general sobre la tipicidad objetiva de los delitos tributarios lleva a Van Weezel a sostener que se trata de delitos de mera actividad, pues la “la producción de un resultado de perjuicio o detrimento del bien jurídico de protección –la Hacienda Pública– no forma parte de la descripción típica”⁶⁴. El fundamento de esta tesis, a juicio de este autor, radica en el tenor del artículo 111 del Código Tributario⁶⁵. En consecuencia,

y delitos tributarios, Van Weezel, A. *Delitos tributarios*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007, pp. 23 a 27.

⁶² *Ibidem*, pp. 46 y ss.

⁶³ *Ibidem*, pp. 14 y ss.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 47.

⁶⁵ “Artículo 111.- En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán causales atenuantes de responsabilidad penal.”.

como el resultado no integra el tipo penal, sólo tiene relevancia típica las hipótesis de falta de complemento de la acción por parte del autor, mientras que la ausencia de una afectación del bien jurídico de protección no cumple ninguna función en la determinación del injusto, sino que constituye a lo sumo una circunstancia que disminuye la responsabilidad⁶⁶.

Esta posición genera reparos por otra parte de la doctrina. Si se observa la regulación contenida en el Código Tributario, se puede leer que en ella se consignan elementos que hacen expresa referencia al valor del “tributo defraudado”, de lo “defraudado” o del valor “de la operación”, tal y como se encuentra previsto en los numerales 4, 8 y 10 del artículo 97. Es por esto que se considera que la inclusión de tales elementos en la redacción de los tipos permite justificar que se trata de delitos de resultado, siendo justamente la mención al valor del “tributo defraudado”, de lo “defraudado” o del valor “de la operación”, elemento del tipo y, propiamente, el resultado exigido en el mismo. Entre los argumentos que justifican tal posición están que sin un resultado en los términos antes mencionados no sería posible la imposición de la sanción exigida en el tipo. A su vez, siendo el objeto de protección jurídica el patrimonio, resulta necesario que se presente una lesión en términos de perjuicio económico⁶⁷.

Más allá de este debate lo que no parece dejar duda es que hay efectivamente tipos en los que se exige un resultado, concretamente la figura típica consagrada en el artículo 97, numeral 4, inciso 3. En este caso, la redacción del delito permite inferir que es necesaria la presencia de un

⁶⁶ *Ibidem*, p. 48.

⁶⁷ Así, Ugalde Prieto, R. y García Escobar, J. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. Santiago de Chile: Legal Publishing Chile, 2011, p. 14. Citado por Salazar González, Maxi. *Sistemática de la teoría del delito en relación con el artículo 97 N° 4 del Código tributario*. Universidad de Chile, 2007, p. 50. A juicio de Van Weezel, tal referencia no indica en modo alguno que se requiera en el delito de un resultado en términos de lesión económica para efectos de su consumación, sino que resultan relevantes de cara a la imposición de la pena de multa. En este sentido, afirma que “la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública no es un elemento del tipo o requisito de consumación, sino una *condición objetiva de punibilidad relativa a la imposición de la pena de multa*, en sede penal, respecto de los requisitos previstos en los artículos 97 N° 4 incisos 1°, 2° y 3°, 97 N° 8 y 97 N° 10 inciso 3° del Código Tributario”. Van Weezel, *op. cit.*, p. 52.

resultado material, el cual se concreta en la obtención de devoluciones de impuestos.

Otra característica de los delitos tributarios en el sistema jurídico chileno consiste en la anticipación de la intervención penal mediante la tipificación de delitos de peligro. En este sentido, algunas de las modalidades delictivas exigen la realización de conductas peligrosas para los intereses de la Hacienda Pública. Ejemplo de esto es la conducta típica prevista en el inciso 1° del numeral 4 del artículo 97, en la que se sanciona la presentación de declaraciones incompletas o no conformes a la verdad que puedan inducir a la liquidación de un impuesto menor⁶⁸.

En lo relativo al tipo subjetivo, cabe hacer algunas consideraciones generales. La realización de delitos tributarios solo tiene lugar cuando las conductas se realizan dolosamente. Así, no cabe la modalidad culposa o imprudente. Adicionalmente, es preciso indicar que además del dolo como elemento subjetivo del delito, las figuras delictivas del Código Tributario no contienen adicionales exigencias de ánimo o de tendencia⁶⁹.

La regulación tiene previsto, además de tipos básicos, una regulación de circunstancias agravantes o atenuantes en el artículo 111 del Código Tributario⁷⁰. Las atenuantes previstas están vinculadas a las siguientes

⁶⁸ Este adelantamiento de las barreras de protección penal da lugar a ciertos reproches, como el que presenta Van Weezel, quien afirma que “el derecho penal reacciona en el ámbito tributario mucho antes que, por ejemplo, en el ámbito de la protección a la vida, en donde cualquiera puede comprar un arma con intenciones homicidas y dirigirse al lugar escogido para el crimen sin realizar tipo penal alguno ni ser perturbado por la Policía”. *Ibidem*, p. 54.

⁶⁹ Así, *ibidem*, pp. 67 y 68. Que algunas de las figuras delictivas contenidas en los diferentes delitos tributarios mencionen expresiones tales como “maliciosamente” en el artículo 97 numeral 4, 5, 22 y 23 o “a sabiendas”, en el artículo 97 numeral 8, no indica que se requieran elementos subjetivos especiales. Estas expresiones, a juicio de la doctrina, equivalen a “la exigencia general de dolo”. *Ibidem*, p. 65.

⁷⁰ “Artículo 111. En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán causales atenuantes de responsabilidad penal.

Constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente haya utilizado, para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o

hipótesis: en primer lugar, que el delito no haya acarreado perjuicio al interés fiscal y, en segundo lugar, que se hayan pagado los impuestos y sus intereses, además de las sanciones pecuniarias. Las agravantes consisten en la utilización por parte del autor del delito y para su comisión, de asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada o que se haya concertado con otros. La interpretación que la jurisprudencia ha dado a la agravante consiste en entender que se trata de una sola circunstancia, la cual se puede configurar de tres formas diferente o, en otros términos, se trata de supuestos alternativos⁷¹.

En lo que a la asesoría tributaria se refiere, y dada la amplitud del término, esta se entiende como la “forma de asesoramiento en materia impositiva, siempre que tal asesoramiento sea prestado en forma profesional, en el marco de un contrato de prestación de servicios y en el contexto de la comisión del delito en cuestión”⁷². En el caso de la utilización de documentación falsa, fraudulenta o adulterada, el primer problema que se deriva de esta circunstancia agravante consiste en el sentido de documento. En este punto la doctrina parece optar por una interpretación que acerque el concepto de documento a lo previsto en el inciso 1, numeral 4 del artículo 97 y el numeral 10 del mismo artículo. En este sentido, se concluye que documentos para el caso de los delitos tributarios representa, entre otros, “boletas, facturas, guías de despacho, notas de débito y crédito, libros de contabilidad, estados de resultados, balances, inventarios, comprobantes de pago, liquidaciones de sueldo y demás certificaciones provenientes de terceras personas, pero no las declaraciones de impuestos en sí mismas”⁷³.

En relación con la concertación con otros sujetos, para la aplicación de la agravante basta que el contribuyente se concierte con otros en orden a la comisión del delito. Por esto, y como explica Van Weezel, la agravante que se comenta nada tiene que ver con la hipótesis de inter-

adulterada, o se haya concertado con otros para realizarlo”.

⁷¹ *Ibidem*, p. 99.

⁷² *Ídem*.

⁷³ *Ibidem*, p. 100.

vención delictiva⁷⁴. Cabe decir que en algunos supuestos delictivos es connatural a su realización que el autor interactúe con otras personas. En estos casos, y como explica Van Weezel, no cabe aplicar la agravante de concertación con terceras personas. Lo anterior comoquiera que la aplicación de la agravante en supuestos delictivos que exigen la participación de terceras personas, corre el riesgo de ser problemática desde el punto de vista de la prohibición de doble valoración⁷⁵.

Adicionalmente se agrava el delito cuando el autor, siendo productor, no emite las facturas, lo que facilita la evasión tributaria de otros contribuyentes. La aplicación de la agravante requiere que se haya evadido efectivamente el impuesto, de manera que el autor del delito de evasión del impuesto aprovechara la no emisión de facturas⁷⁶.

En materia de autoría y participación, en términos generales buena parte de los delitos tributarios son delitos comunes. Ello quiere decir que el sujeto activo de los delitos tributarios no tiene necesariamente que coincidir con el sujeto pasivo de la obligación tributario y ser, por tanto, contribuyente. Sin embargo, ello no es válido para todos los casos, y más aún, indica Van Weezel, algunos de los delitos que tienen una mayor incidencia práctica son delitos especiales⁷⁷.

Como se mencionó al comienzo, la diversidad de figuras típicas en la regulación chilena se puede agrupar en cuatro grupos: maquinaciones fraudulentas; quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones; actividad económica informal; y abuso de franquicias y beneficios tributarios. Mencionaremos sucintamente las características más sobresalientes de tales grupos y de las figuras típicas que los contienen.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 102.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 102.

⁷⁶ “Como la verificación de una facilitación de la evasión tributaria de otros sólo puede afirmarse categóricamente cuando éstos han evadido efectivamente impuestos, es requisito para que opere la agravante el hecho de que otros se hayan servido de la omisión del productor para realizar maniobras evasivas”. *Ibidem*, p. 103.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 113.

Maquinaciones fraudulentas (artículo 97, numerales 4 y 5 del Código Tributario). A tenor del Código Tributario se pueden clasificar como maquinaciones fraudulentas las diferentes modalidades comportamentales previstas en el artículo 97 numerales 4 y 5. Indica Van Weezel que las modalidades lesivas a los deberes tributarios previstas en estos numerales apuntan a

realizar declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior, omitir maliciosamente asientos relativos a operaciones gravadas, adulterar balances o inventarios, presentar balances o inventarios dolosamente falseados, usar boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas, emplear otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, realizar cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones en impuestos sujetos a retención o cargo, simular una operación tributaria o realizar una maniobra fraudulenta por la que se obtienen devoluciones de impuesto que no corresponden y, finalmente, de omitir maliciosamente declaraciones exigidas por las leyes para la determinación del impuesto⁷⁸.

En relación con el inciso primero del artículo 97, numeral 4 se castiga con multa y presidio la realización de cualquiera de las siguientes conductas: la presentación de las declaraciones incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda; la omisión en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas u otras operaciones gravadas; la adulteración de balances o inventarios o su presentación dolosamente falseados; el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores; o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.

En términos generales, en este delito están presentes dos conductas delictivas: la primera de ellas es la presentación de declaraciones que contengan datos inveraces o irreales (falsos) o, siendo estos veraces o

⁷⁸ *Ibíd.*, p. 72.

reales, que no correspondan a la totalidad de los que deban presentarse (incompletos). En este primer supuesto la declaración debe tener capacidad de inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que objetivamente corresponde. En orden con esto, y en opinión de Ugalde Prieto y García Escobar, la sanción correspondiente solo se presentará cuando se haya determinado un monto real y concreto de los tributos evadidos o defraudados⁷⁹. En segundo lugar se establecen diferentes modalidades de realización de comportamientos, tales como omisión en los libros de contabilidad, adulteración de balances, entre otros, que deben estar encaminadas a la ocultación o desfiguración del verdadero monto de las operaciones realizadas.

En relación con este último supuesto, es necesario que se haya realizado alguna operación de negociación de mercancía o que se hayan realizado operaciones gravadas y, en consecuencia, que se omita o adultere el registro de tales transacciones para con ello ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o burlar el impuesto. A su vez, es necesario que se trate de un sujeto obligado a presentar balances o inventarios, conforme con los artículos 17 del Código Tributario y 68 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, como una de las modalidades comportamentales previstas, ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina, en razón de la falta de precisión de las conductas penalmente sancionadas⁸⁰. No obstante esta crítica, desde el Servicio de Impuestos Internos se defiende la redacción prevista en la ley, comoquiera que no es posible prever todas las situaciones posibles que tuvieren por objeto la evasión de tributos, razón por la cual se hace necesaria la inclusión de una cláusula general en los términos antes señalados⁸¹.

⁷⁹ Ugalde Prieto, García Escobar. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*, 2005, p. 12. Citado por Salazar González, *op. cit.*, p. 77.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 81.

⁸¹ Vallejos Castro, E. *La prueba en el delito tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídico-tributaria, 1988, p. 317. Citado por Salazar González, *op. cit.*, p. 54.

En cuanto al sujeto activo del delito previsto en el inciso primero del artículo 97, numeral 4, solo puede ser el contribuyente y quien esté obligado a llevar contabilidad, balances o inventarios.

En cuanto a la consumación del delito, y como se indicó *supra*, existe la polémica en el sentido de si se trata de un delito de mera conducta o, por el contrario, se requiere de algún tipo de resultado. Mientras algunos autores consideran que se trata de un delito de mera conducta, como es el caso de la opinión de Van Weezel, otros consideran, como es el caso de Ugalde Prieto y García Escobar, que se trata de un delito en el que es necesaria la presencia de un resultado. En la práctica, el Servicio de Impuestos Internos y el Órgano Fiscalizador parecen ser de la opinión de que se está ante un delito de mera conducta⁸².

En cuanto al tipo subjetivo, se trata de un delito que solo se sanciona en su modalidad dolosa.

Conforme el inciso segundo del artículo 97 numeral 4 se sanciona a quien, siendo contribuyente afecto al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, realice maniobras encaminadas a aumentar el monto de los créditos o imputaciones que tienen derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deben pagar. Se trata de un supuesto típico que debe contener los siguientes elementos: un sujeto activo que sea contribuyente de impuestos a las ventas y servicios o contribuyente de otros impuestos sujetos a retención o recargo; la realización de maniobras maliciosas encaminadas a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que estos contribuyentes tienen derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deben pagar. Como supuesto común en este tipo de casos está el que se incorporen facturas falsas encaminadas a incrementar el crédito fiscal; y el dolo.

En relación con el sujeto activo, cabe indicar que se trata de un sujeto activo calificado, bien por tratarse de un contribuyente, bien porque debe encontrarse sujeto al IVA o a otro impuesto sujeto a retención o

⁸² *Ibíd.*, p. 83.

recargo. Así, se pueden encontrar en este supuesto “el agente retenedor”, o “el contribuyente gravado que corresponde al sujeto a quien el agente retenedor le retiene el impuesto a pagar sobre sus rentas y es quien en definitiva soporta la carga impositiva”⁸³.

El inciso tercero del artículo 97, numeral 4 exige los siguientes elementos: la simulación de una operación tributaria simulada o la realización de cualquiera otra maniobra fraudulenta; la obtención mediante tal operación de la devolución del impuesto y el dolo. Como ya se indicó en las consideraciones generales, se trata de un delito de resultado, el cual se concreta en la obtención de la devolución del impuesto⁸⁴. En relación con el sujeto activo del delito, la redacción prevista no refiere a un sujeto en particular, comoquiera que a tenor del artículo se hace mención simplemente a “el que”. No obstante que el artículo parece referirse a cualquier persona, y tal y como se desprende de las consideraciones que sobre este punto realiza Vallejos Castro, una interpretación sistemática del mismo lleva a la limitación del ámbito de la autoría a ciertos sujetos, en función de determinadas obligaciones tributarias⁸⁵.

En el inciso quinto del artículo 97, numeral 4 se exigen los siguientes elementos: el sujeto activo, que bien puede ser un contribuyente o un tercero; un actuar malicioso a través del cual se confeccione, venda o facilite a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del servicio; tal comportamiento debe ser realizado con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el numeral 4 del artículo 97 y el dolo. Se trata de un delito de mera actividad, en el que basta la simple acción de vender, confeccionar o facilitar los documentos antes mencionados.

Adicionalmente, el artículo 97, numeral 5 exige los siguientes elementos: que la ley tributaria exija la presentación de declaraciones o que el

⁸³ *Ibíd.*, p. 92.

⁸⁴ Ugalde Prieto, García Escobar. Curso sobre delitos e infracciones tributarias, 2005, p. 29. Citado por Salazar González, *op. cit.*, p. 90.

⁸⁵ Vallejos Castro. *La prueba en el delito tributario*. 1988. p. 352. Citado por Salazar González, *op. cit.*, p. 90.

Servicio de Impuestos Internos lo exija por virtud de las facultades que le confiere la ley. Cabe precisar que debe tratarse de una declaración para la determinación o liquidación de un impuesto; que se haya omitido la presentación de la declaración o, lo que es igual, que se abstenga de hacer y de presentar la declaración; que se trate de una omisión maliciosa, lo que se entiende como la “intención positiva de privar al Fisco de la percepción de tributos que legítimamente le corresponden y requiriendo que el agente haya tenido claramente el concepto de obligatoriedad”⁸⁶ y que se trate de un comportamiento doloso.

Se requiere un el sujeto activo especial o calificado, en la medida en que se requiere de un “contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social”. Reconoce la doctrina que se trata de un delito de mera actividad.

En punto al quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones pueden mencionarse los numerales 12, 13 y 14 del artículo 97.

En el numeral 12 del artículo 97 del Código Tributario se requiere que se haya aplicado la sanción de clausura por parte del Servicio de Impuestos Internos, lo que consiste en obligar a mantener cerrado el establecimiento comercial o industrial o una parte de este. Adicionalmente, debe encontrarse vigente la aplicación de la sanción de clausura y, finalmente, que se proceda por parte del sujeto a reabrir el establecimiento.

Por su parte, el numeral 13 del artículo 97 del Código Tributario sanciona la violación de sellos o cerraduras. Así, la sanción procede en los casos en los que se destruya o altere los sellos o cerraduras impuestos por el Servicio de Impuestos Internos. La sanción también procede en los casos en los que se realice cualquier otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras.

Finalmente, en el numeral 14 del artículo 97 del Código Tributario se sancionan aquellas conductas consistentes en sustraer, ocultar o enajenar

⁸⁶ Salazar González, *op. cit.*, p. 101.

especies retenidas en poder del presunto infractor por virtud de medidas conservativas. Asimismo, se sanciona el impedir de forma ilegítima el comiso. En consecuencia, se requiere que el “Servicio de Impuestos Internos haya ordenado, como medida conservativa, la retención de especies, dejándolas en poder del presunto infractor”⁸⁷. A su vez, se requiere que las medidas impuestas se encuentren vigentes y, finalmente, que estas sean sustraídas, ocultadas o enajenadas. El supuesto previsto en este numeral sanciona también los casos en los que habiéndose dictado sentencia ejecutoriada que ordene el comiso, se trate de impedir, en forma ilegítima, su cumplimiento.

En lo que toca con la actividad comercial informal, se puede mencionar el numeral 8 del artículo 97 del Código Tributario. Los elementos que integran el supuesto del inciso 8 del artículo 97 son los siguientes: el ejercicio del comercio, lo que significa que se ejecuten uno o más actos de comercio; que el objeto del comercio se trate de mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza, cuya producción o comercio esté gravada con algún tributo; que se incumplan las obligaciones de declarar y pagar el impuesto; el dolo y el conocimiento del incumplimiento de las obligaciones. Como indica Dumay Peña, se trata de un supuesto “de acción en el que la responsabilidad recae, no en el vendedor o industrial que debió cumplir la obligación, sino en el comprador que comercia con las mercaderías a sabiendas de que no se han cumplido las exigencias legales señaladas”⁸⁸.

También el numeral 9 del artículo 97 del Código Tributario, en el que se sanciona el ejercicio clandestino del comercio o la industria, puede vincularse a la actividad comercial informal. En lo que al sujeto activo se refiere, cabe apuntar que no es requisito que se trate de un sujeto determinado, puesto que se pretende sancionar a quien realiza actos de comercio clandestinamente u ocultos a la autoridad fiscalizadora. El delito admite solo la modalidad dolosa en su realización.

⁸⁷ *Ibidem*, pp. 110 y 111.

⁸⁸ Dumay Peña, A. *El Delito Tributario*. Concepción: Samver, 1968, p. 191. Citado por Salazar González, *op. cit.*, p. 105.

Finalmente está el caso de Abuso de franquicias y beneficios tributarios. En primer lugar cabe mencionar el numeral 24 del artículo 97 del Código Tributario. En este caso la sanción se impone por el abuso de beneficios tributarios relativos a donaciones. En el inciso 1 se sanciona a los contribuyentes de la Ley de Impuesto Renta que dolosamente y en forma reiterada reciban contraprestaciones por donaciones con beneficio tributario. También se imponen sanciones en los casos en que se simulen reiterada y dolosamente una donación con beneficio tributario. Tal y como indica Salazar González, debe tratarse de donaciones que otorgan beneficios tributarios o que impliquen un menor pago de algunos de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ahora, en relación con las contraprestaciones de las instituciones donatarias, estas puede recibirlas el “propio contribuyente donante o sus empleados, los directores de la sociedad donante, o los parientes consanguíneos hasta el segundo grado de cualquiera de los receptores mencionados”⁸⁹. En relación con las contraprestaciones, estas pueden efectuarlas directamente por la institución beneficiaria o, indirectamente, por intermedio de terceras personas. Finalmente, las contraprestaciones deben ser realizadas dentro del año anterior a aquel en que se efectúe la donación o con posterioridad a esta pero mientras ella no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria.

También se sanciona, además de los contribuyentes de la Ley de Impuesto Renta, a quien dolosamente destine o utilice donaciones con beneficios tributarios a fines no estatutarios de la entidad donataria.

Finalmente, se sanciona en este inciso al contribuyente del impuesto a la renta de primera categoría que deduzca dolosa y reiteradamente como gasto donaciones que la ley no permite deducir. En este último supuesto se trata de un supuesto en el que se deducen como gastos de la base imponible del impuesto de primera categoría de la Ley de Impuesto Renta, donaciones que las leyes no permitan rebajar. A su vez, este supuesto exige que exista reiteración de la conducta.

⁸⁹ Salazar González, *op. cit.*, pp. 111 y 114.

Cabe también mencionar el numeral 25 del artículo 97 del Código Tributario, que sanciona el abuso de zonas francas. Para el caso del delito en comento, se requiere el actuar como usuario de zonas francas sin la debida habilitación. A su vez, puede incurrirse en el delito cuando se utilice la habilitación para defraudar al fisco. También tiene lugar el delito cuando se efectúe, a sabiendas, transacciones con un sujeto que se halle inmerso en alguno de los supuestos antes mencionados.

Finalmente, puede ser importante mencionar el artículo 100 del Código Tributario, que sanciona a un sujeto especial, concretamente, el contador, por incurrir en falsedad al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o al actuar como encargado de la contabilidad del contribuyente. A su vez, la sanción al contador tiene lugar por incurrir en actos dolosos al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o al actuar como encargado de un contribuyente. En relación con este supuesto, los problemas comienzan ya con el cuestionamiento constitucional de la figura, en razón de la afectación al principio de tipicidad. En este sentido, menciona Van Weezel que la figura típica del artículo 100 del Código Tributario es

uno de los casos más extremos de violación del principio de tipicidad que conoce nuestro ordenamiento jurídico. Se trata de la expresión genérica contenida en el Art. 100 CT, que sanciona al contador que, al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o al actuar como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurra en “actos dolosos”⁹⁰.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN PERÚ

La protección jurídica a la Hacienda pública se realiza a través de dos vías: de una parte, mediante la vía administrativa que sanciona las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario (Decreto Supremo número 135-99). De otra parte, la protección penal a través de los delitos tributarios previstos en el Código Penal y, fundamentalmente, en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo número 813

⁹⁰ Van Weezel, *op. cit.*, p. 55.

de 1996) y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley número 28008)⁹¹. En este análisis será objeto de consideración únicamente la protección penal a la Hacienda pública, la cual tiene lugar fundamentalmente en la Ley Penal Tributaria.

Lo primero que cabe plantear es el debate en relación con el bien jurídico. En este punto la doctrina se discute entre la protección de la recaudación tributaria⁹² o la vigencia de las expectativas sociales esenciales de la sociedad⁹³. La opinión jurisprudencial, representada en la Corte Suprema de Justicia, indican Reátegui Sánchez y Calderón Valverde, ha considerado que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios se concreta en “el proceso de ingresos y egresos del Estado”⁹⁴.

La regulación penal en materia tributaria tiene como antecedente el Código penal de 1991, en cuyo artículo 268 estaba previsto el delito de defraudación tributaria. No obstante, y por razones político-criminales, se consideró conveniente que las infracciones tributarias se vincularán en un solo cuerpo legal, lo que da origen a la Ley Penal Tributaria de 1996, en la que se consigna en los artículos 1 y 2 el delito de defraudación tributaria.

En relación con la conducta típica, la modalidad comportamental del delito de defraudación tributaria, prevista en el artículo 1, consiste en dejar de pagar los tributos a través de acciones fraudulentas, mediante un engaño o artificio. En relación con la conducta típica antes referida,

⁹¹ Samhan Salgado, F. “El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana”. En: *Revista peruana de Derecho tributaria*, 2012, vol. 6, n° 17, pp. 9 y 10.

⁹² vizcardo, h. “Análisis de los delitos tributarios en el Perú”. *Actualidad jurídica*, 2008, p. 117. Citado por Reátegui Sánchez, J. Calderón Valverde, L. *Delitos tributarios y aduaneros*. Lima: Gaceta Jurídica, 2012, p. 11.

⁹³ García Caverro, P. *Derecho penal económico. Parte especial*, t. II. Lima: Instituto Pacífico, 2007, p. 604. En relación con las diferentes opciones teóricas en relación con este punto, ver García Navarro, E. “Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria”. En: *Alerta informativa*, n° 6, 2010, pp. 9 y ss.

⁹⁴ Recurso de nulidad número 1531-02 de 11 de septiembre de 2003 de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia. Citado por Reátegui Sánchez. Calderón Valverde, *op. cit.*, p. 12.

Reátegui Sánchez y Calderón Valverde apuntan que se trata de un delito de omisión, comoquiera que en ella se sanciona el “dejar de pagar”⁹⁵.

Además, considera la doctrina que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado⁹⁶. A partir de esta unánime opinión, la discusión tiene lugar en la determinación del momento en que el delito se consuma. Así, para una parte de la doctrina, la consumación tiene lugar en el momento en que se obtiene el lucro económico pretendido⁹⁷. Para otra parte de la doctrina, por el contrario, la consumación del delito tiene lugar cuando “se ha vencido el plazo para pagar el tributo sin que se haya cumplido con pagarlo o se haya pagado solo parcialmente”⁹⁸.

En relación con las modalidades de comportamiento del artículo 2, tal y como indica Peña Cabrera, la conducta penalmente sancionada se concreta en lo siguiente: ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas; consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. Estas modalidades comportamentales, indica Peña Cabrera, tienen que ver con “el despliegue de cualquier medio comisivo engañoso a fin de ocultar, modificar, disimular o simplemente no revelar la real situación económica de la empresa o del agente”⁹⁹. Frente a este delito, y a diferencia del previsto en el artículo 1, la doctrina afirma que se trata de un delito de peligro, comoquiera que en este la sanción está dirigida a dificultar la fiscalización tributaria.

Finalmente, y atendiendo con la modalidad prevista en el literal b) del artículo 2, la conducta típica consiste en que el agente retenedor “rehúsa entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o tributos

⁹⁵ “Cuando el tipo penal prescribe ‘(...) deja de pagar en todo o en parte los tributos (...)’, estamos en presencia de los llamados delitos de omisión impropia”. Reátegui Sánchez. Calderón Valverde. *Delitos tributarios y aduaneros*, 2012, p. 28.

⁹⁶ Peña Cabrera, R. *Todo sobre lo ilícito tributario*, t. VI. Lima: Editorial Grijley, 1996, p. 291.

⁹⁷ San Martín Larrinoa, M.B. Derecho penal económico y delito tributario. En: *Hacia un derecho penal económico europeo/Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1995, p. 188. Citado por Reátegui Sánchez. Calderón Valverde, *op. cit.*, p. 41.

Ibid., p. 41.

⁹⁸ Reátegui Sánchez. Calderón Valverde. *Delitos tributarios y aduaneros*, 2012, p. 41.

⁹⁹ Peña Cabrera, *op. cit.*, p. 298.

que se hubieran efectuado, al vencimiento del plazo que, para hacerlo, fijen las leyes y reglamentos pertinentes”¹⁰⁰.

En relación con la modalidad típica antes mencionada, la consumación tiene lugar en el momento en que vencido el plazo legal no se realiza el ingreso¹⁰¹.

En lo que al sujeto activo del delito se refiere, la doctrina es de la opinión de estar frente a una modalidad de delito especial, comoquiera que la conducta prohibida solo puede ser realizada por cierto tipo de sujetos, concretamente el contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria¹⁰². De esta opinión es también jurisprudencia, la que afirma que “el delito de defraudación tributaria constituye un delito especial que requiere la calidad especial de obligado tributario”¹⁰³. Ahora, atendiendo al sujeto pasivo, la opinión doctrinal considera que este es el titular del bien jurídico protegido por los delitos tributarios, que en opinión de Peña Cabrera está representado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS)¹⁰⁴.

En lo que toca con el tipo subjetivo, se trata de un delito que sólo puede realizarse a través de una conducta dolosa¹⁰⁵.

Finalmente, está prevista en la regulación peruana la figura de la regularización tributaria, que permite la exclusión de responsabilidad penal, a través de la realización de actos posteriores a la realización del delito¹⁰⁶. Para que tenga lugar la exclusión de pena, se deben cumplir dos requisitos: actuación voluntaria a través de una autodenuncia;

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 303.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 305.

¹⁰² Reátegui Sánchez. Calderón Valverde, *op. cit.*, p. 22. Peña Cabrera, *op. cit.*, p. 284. En opinión de este último autor, también la figura típica del artículo 2 es un delito especial.

¹⁰³ Recurso de nulidad número 5457-07 de la Segunda Sala Penal Transitoria de 24 de octubre de 2007. Citado por Reátegui Sánchez. Calderón Valverde, *op. cit.*, p. 24.

¹⁰⁴ Peña Cabrera, *op. cit.*, p. 286.

¹⁰⁵ Reátegui Sánchez, *op. cit.*, p. 33.

¹⁰⁶ *Ibidem*, pp. 38 y ss.

pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

CONCLUSIONES

La descripción de los diversos modelos de tipificación de delitos tributarios o contra la Hacienda pública permite formular diversas conclusiones que pueden servir de marco de referencia para la interpretación y crítica del modelo recientemente propuesto en Colombia.

Una primera conclusión que cabe extraer es la legitimidad que conceden los países analizados al Derecho penal como herramienta para sancionar las conductas lesivas a los intereses tributarios. En este sentido, si bien la primera pregunta que puede formularse sobre el recurso al poder punitivo es el de su legitimidad, dicha pregunta es contestada afirmativamente por los países estudiados, en cuanto consagran uno o varios tipos penales dedicados a sancionar justamente conductas lesivas a la Hacienda pública. La legitimidad de la intervención penal en este campo no obsta, como se puede ver en el debate jurisprudencial y doctrinal, que no existan dudas en cuanto al marco de aplicación de los delitos en particular. Esto tiene lugar, por una parte, en la discusión relativa al bien jurídico protegido, especialmente aguda en España o Alemania; o, por otra parte, en el debate relativo a la interpretación de los elementos objetivos y subjetivos de cada uno de los delitos, lo cual determinará en definitiva el espacio de cobertura del tipo.

La decisión del legislador colombiano de recurrir al Derecho penal para proteger los intereses tributarios, decisión que ya antes se había expresado con la tipificación de otros delitos lesivos a los intereses financieros y tributarios (por ejemplo, en relación con el delito de omisión de agente retenedor), no difiere de la adoptada por otros legisladores. Por ello, si bien la tipificación del delito de “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” no supone que queda absolutamente cerrada la cuestión sobre la legitimidad del recurso al *ius puniendi*, sí permite afirmar que la decisión del legislador colombiano se ubica en una posición que es ampliamente aceptada por los países de nuestro entorno cultural, donde existe una particular regulación de delitos contra la Hacienda pública.

Una segunda conclusión que cabe formular es la coexistencia de dos ámbitos de protección para la Hacienda pública. Por una parte, se ve cómo en los diferentes países analizados existe, por una parte, un sistema administrativo de protección (en general lo que podría denominarse como infracciones administrativas o tributarias) y, por otra parte, un sistema de protección penal. Así las cosas, se dispone de dos vías de sanción para las conductas lesivas a los intereses a la Hacienda pública. Esto, que es una práctica común en otros delitos, muchos de ellos pertenecientes al ámbito del Derecho penal socioeconómico (por ejemplo, en materia de delitos contra los recursos naturales), tiene como mérito satisfacer adecuadamente criterios de mínima intervención, y reserva para el Derecho penal solo aquellas conductas que de forma más grave lesionan el bien jurídico protegido. Es decir, permite diferenciar grados de relevancia en materia de injusto, de forma que solo ingrese al campo del Derecho penal aquel injusto que supone un *plus* de gravedad frente al injusto de orden administrativo. No obstante, los problemas que se derivan de esta doble vía de sanción residen en la forma como puede delimitarse el injusto administrativo del penal, de forma que no se afecte el principio de *non bis in idem* o, también, que no obstante la existencia de dos vías de sanción, penal por una parte y administrativa por la otra, se opte por ampliar la primera en desmedro de la segunda. En la descripción realizada puede verse que la forma para delimitar el injusto penal del administrativo difiere en diversos países. En unos tal diferencia se puede lograr a partir de un criterio objetivo, como es el de la cuantía defraudada, o que la conducta suponga algún tipo de ocultación, mientras que en otros países esta diferencia puede venir dada por un criterio subjetivo, a saber, reservar para el campo penal solo conductas realizadas dolosamente.

En el ordenamiento jurídico colombiano se presenta una situación similar a la descrita en los países estudiados. Así, se encuentran dos vías de protección jurídica diferentes para la Hacienda pública. De una parte, un conjunto de infracciones tributarias consagradas básicamente en el Estatuto Tributario y, por otra parte, los delitos tributarios que se integran en el Código penal y entre los que podemos destacar, además de la “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, los delitos de “omisión de agente retenedor” o de “evasión fiscal”. Sin

embargo, resulta problemático en el ordenamiento jurídico colombiano realizar un ejercicio de separación clara entre los diversos injustos, administrativo por una parte y penal por la otra, con los problemas que ello supone de violación a los principios de mínima intervención, *ultima ratio* y *non bis in idem*.

Una tercera conclusión que puede derivarse es que existe un “sistema de tipos” penales dispuestos a proteger los intereses tributarios. Así, más allá de la existencia de la sanción penal por conductas calificadas de defraudación tributaria, lo que puede realizarse en uno o varios tipos penales, existen diferentes delitos que conforman, con el de defraudación tributaria, todo un “sistema de tipos” llamados a proteger la Hacienda pública. Ejemplo de ello, en España, es la existencia de los delitos de fraude de subvenciones o el delito contable tributario, además del fraude tributario. En Alemania ocurre algo similar, como es la existencia del delito de fraude de subvenciones, el cual puede ser entendido conjuntamente con el delito de defraudación tributaria, como parte del “sistema de tipos” llamados a proteger intereses fiscales.

La situación en el ordenamiento jurídico colombiano presenta una cierta analogía con la que existe en otros países. Como antes se indicó, la tipificación del nuevo delito de “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” no es el primero de los delitos tipificados en Colombia llamados a sancionar conductas de fraude tributario. Esto permitiría, por lo pronto, hablar de un “sistema de tipos” que estarían llamados a sancionar diferentes comportamientos que tendrían como elemento común lesionar intereses financieros. Cabe decir, sin embargo, que a diferencia de otros países, la conformación de dicho “sistema de tipos” no responde a un claro criterio sistemático, comoquiera que los diferentes delitos que pueden ser calificados como tributarios se encuentran dispersos en diferentes títulos del Código penal, unos en el título de Delitos contra la Administración pública, otros en el título dedicado a los Delitos contra el Orden Económico social.

Una cuarta conclusión es la diversidad de modelos de tipificación penal en materia de delitos contra la Hacienda pública. Así, es posible ver que los diferentes países estudiados no comparten un mismo modelo de ti-

pificación, existiendo diferencias que van desde el modelo alemán, en que se consagra unas cláusulas generales que vienen a comprender las diversas hipótesis de comportamiento penalmente relevantes, pasando por el modelo español, que comprende una cláusula general a la que se adicionan modalidades genéricas de conducta, hasta modelos mucho más casuistas como son los de Estados Unidos o Chile. La conveniencia de uno u otro modelo no puede ser analizada ahora. Cabe decir, sin embargo, que cada uno de ellos puede presentar ventajas e inconvenientes. Así, un modelo de cláusula general tiene la ventaja de evitar lagunas de punibilidad, pero puede ser lesivo a criterios de taxatividad. Por el contrario, modelos muy casuistas presentan el inconveniente de dejar por fuera conductas lesivas, es decir, el riesgo de lagunas de punibilidad, pero pueden llegar a satisfacer un mayor grado de taxatividad.

Vinculado a los modelos de tipificación, cabe indicar como quinta conclusión que más allá de los modelos por los que se opte, los delitos tributarios tienen generalmente como elemento común la ocultación de hechos o elementos relevantes tributariamente frente a la autoridad fiscal o financiera. Esto se pone claramente de presente, por ejemplo, en la regulación penal alemana o española, en la que en ambas se exige algo más que el simple no pago del tributo.

Como sexta conclusión cabe indicar que los diferentes sistemas de tipificación penal analizados están íntimamente relacionados con el sistema jurídico tributario. Así, las diferentes conductas penalmente relevantes se encuentran ordenadas en función del concreto sistema tributario existente en el respectivo país. Por ello, el sistema de tipificación responde, en consecuencia, a los diversos modelos y estadios del sistema de recaudación tributaria y, además, de la diversidad del tipo de tributos y la forma como estos se liquidan. Es por esto que no puede determinarse penalmente, por ejemplo, ni la cuantía defraudada, la consumación o el sujeto activo, sin que se considere el ordenamiento jurídico tributario. Ello implica que, también independiente del modelo de tipificación adoptado, los diversos sistemas estudiados consagren delitos que pueden ser calificados como normas penales en blanco o, por lo menos, delitos que tienen una presencia importante de elementos normativos.

En lo que se refiere al tipo subjetivo, los modelos de tipificación estudiados presentan como elemento común la exigencia de dolo.

Para terminar, cabe decir que juntamente con los delitos tributarios está previsto en diferentes ordenamientos figuras jurídicas que permiten evitar la sanción penal mediante el pago y reconocimiento de la deuda tributaria. Ello tiene lugar, por ejemplo en Alemania, mediante la figura de la autodenuncia o, en España, a través de la llamada regularización tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- Aparicio Pérez, J. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. S.l.: Aranzandi, 1997.
- Ayala Gómez, I. Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código penal. En: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009.
- Bacigalupo Zapater, E. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En: *Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia*, t. II. S.l.: s.n., 1971.
- Bacigalupo Zapater, E. *Curso de Derecho Penal Económico*. 2ª ed. S.l.: Marcial Pons, 2005.
- Bajo Fernández, M. La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 2 de marzo 1988). En: *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y Penales*. Madrid: Centro De Estudios Judiciales, 1988.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. *Derecho penal económico*. 2ª ed. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010.
- Bürger, S. *Steuerflucht*. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag, 2006.
- Castro Moreno, A. *Elusiones fiscales atípicas*. S.l.: Atelier libros, 2008.
- Colina Ramírez, E.i. *La defraudación tributaria en el Código penal español*. 1ª ed. S.l.: J.M Bosh, 2010.
- Córdoba Roda, J. *Comentarios al Código Penal*, t. III. (Artículos 120-340). Barcelona.: Editorial Ariel, 1978.

- Córdoba Roda, J. Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.*, n°5, 2005, pp. 1376-1381.
- Dannecker, G. *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*. Köln: Deubner, 1984.
- Dannecker, G. Criminal Tax Law Germany/Steuerstrafrecht Deutschland. En: Leitner, R. y Toifl, G (Eds). *Steuerstrafrecht International/International Tax Criminal Law*. Viena: Stuttgart, 2007.
- Díaz-Santos, D. Consideraciones en torno al delito fiscal. En: Varios (Eds). *Estudios penales: libro homenaje al profesor Antón Oneca*. Salamanca.: Ediciones Universidad de Salamanca, 1982.
- Echavarría Ramírez, R. Consideración sobre las fronteras de la defraudación típica . El problema del defraudación tributaria. *Revista Nuevo Foro Penal.*, vol. 9, n° 80, 2013, pp. 117-134.
- Echavarría Ramírez, R. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* [en línea], vol. 16, n° 4, 2014, pp. 1-39. Disponible en: <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>.
- España. Tribunal Constitucional. Sala Plena. Sentencia 120/2005, 10 de mayo de 2005.
- España. Tribunal Constitucional. Sala Plena. Sentencia 48/2006, 13 de febrero de 2006.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 1185/1985, 29 de junio de 1985.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 9811/1990, 27 de diciembre de 1990.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 27 de diciembre 1990.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 14164/1991, 9 de febrero de 1991.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 27 de julio de 1999.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 1363/2002, 15 de julio de 2002.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 44/2003, 3 de abril de 2003.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 751/2003, 28 de noviembre de 2003.

- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 751/2003, 28 de noviembre de 2003.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 643/2005, 19 de mayo de 2005.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 3235/2005, 19 de mayo de 2005.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 1505/2005, 25 de noviembre de 2005.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 737/2006, 20 de junio de 2006.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 737/2006, 20 de junio de 2006.
- España. Tribunal Supremo. Sala Penal. Sentencia 2374/2010, 13 de mayo de 2010.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Murdock*, 1933.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Spies*, 1943.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Bishop*, 1973.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Edwards*, 1974.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Pomponio*, 1976.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Nunan*.
- Estados Unidos. U.S Supreme Court. *United States v. Gaudin*, 1995.
- Ferreiro Lapatza, J.J. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Quincena Fiscal*, n° 8, 2001.
- García Cavero, P. *Derecho penal económico. Parte especial*, t. II. S.I.: Instituto Pacífico S.a.c, 2007.
- García Navarro, E. Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación. En: *Alerta Informativa*, n° 6, 2010.
- García Novoa, C. La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal. *Diario La Ley*, n° 6381, 2005, pp. 1-13.
- Gimbernat Ordeig, E. Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual. En: *Criminología y Derecho Penal al servicio de la persona. Libro-Homenaje al Profesor Antonio Beristain*. Donostia: IVAC-KREI, 1989.
- González García, E. El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 135, 1978, pp. 127-136.

- Gracia Martín, L. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. Madrid: Trivium, 1990.
- Joecks, W., Jäger, M., Gast-De Haan, B. y Randt, K. *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG*. 7ª ed. S.I.: C.H. Beck, 2009.
- Kuhlen, L. *Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*. S.I.: C. F. Müller Wissenschaft, 2012.
- Kürzinger, K., 2004. Kapitel II Steuerhinterziehung (§ 370 AO). *Steuerstrafrecht*. S.I.: s.n.
- Lamarca Pérez, C. Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*.1, vol. 35, n° 178, 1985, pp. 743-797.
- Ley 1819 DE 2016. Diario Oficial del Senado de la República de Colombia, Bogotá, Colombia, 29 de diciembre de 2016.
- Martínez-Buján Pérez, C. *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. Madrid: Editorial Tecnos, 1995.
- Martínez-Buján Pérez, C. Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria. Bacigalupo, S. Bajo Fernández, M. Gómez Jara Díez, C. (Eds.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*. 2ª ed. S.I.: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2007.
- Martínez-Buján Pérez, C. *Derecho penal económico y de la empresa*. 5ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.
- Martínez Pérez, C. *El delito fiscal*. S.I.: Editorial Montecorvo, 1982.
- Mestre Delgado, E. *La defraudación tributaria por omisión*. Madrid: Ministerio de Justicia. Secretaria General Técnica- Centro de Publicaciones, 1991.
- Palao Taboada, C. La punibilidad del fraude a la ley tributaria. En: *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*. S.I.: s.n., 2006.
- Peña Cabrera, R. Todo sobre lo ilícito tributario. *Tratado de Derecho Penal*, t. VI. Lima: Editorial Grijley, 1996.
- Pérez Royo, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- Quintero Olivares, G. El nuevo fiscal. En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1978, pp. 1318.
- Rancaño Martín, M.a. *El delito de defraudación tributaria*. S.I.: Marcial Pons, 1997.
- Reátegui Sánchez, J, Calderón Valverde, L. *Delitos tributarios y aduaneros*. Lima: Gaceta Jurídica, 2012.

- Riggi, J. *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*. S.I.: Atelier Libros, 2010.
- Rodríguez Mourullo, G. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid.: Civitas, 1974.
- Rodríguez Mourullo, G., 1983. El nuevo delito fiscal. En: *Comentarios a la legislación penal*, t. II. Madrid.: Edersa,
- Rolletschke, S. *Steuerstrafrecht*. 2ª ed. Köln: Carl Heymanns Verlag, 2008.
- Salazar González, M. *Sistemática de la teoría del delito en relación con el artículo 97 N° 4 del Código tributario*. [en línea]. Santiago: Universidad de Chile, 2007. Disponible en: <http://www.repositorio.uchile.cl/handle/2250/113216>.
- Samhan Salgado, F. El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista peruana de derecho tributario* [en línea], vol. 6, n° 17, 2012, pp. 1-27. Disponible en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/\\$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C26A3D05257C130054D122/$FILE/El_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf).
- Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J. Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho. En: *Actualidad Penal*, n° 10, 2002.
- Schmitz, R. Y Wulf, M. §370 Steuerhinterziehung. *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch: StGB Band 7: Nebenstrafrecht II*. Múnich: C.H. Beck, 2015.
- Serrano González De Murillo, J. y Cortés Bechiarelli, E. *Delitos contra la hacienda pública*. S.I.: Edersa, 2002.
- Silva Sánchez, J.m. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona.: Atelier Libros, 2005.
- Stahlschmidt, M. *Steuerstrafrecht*. S.I.: Nomos, 2017.
- Sullivan, T. Tax Violations. En: *American Criminal Law Review*, vol. 43, n° 2, 2006, pp. 991.
- Tanenbaum, E. Criminal Tax Law USA/Steuerstrafrecht USA. *Steuerstrafrecht International/International Tax Criminal Law*. Viena: Stuttgart, 2007.
- Tiedemann, K. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. S.I.: Tirant lo Blanch, 2010.
- Van Weezel, A. *Delitos tributarios*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007.
- Watson, C. *Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell*. 4ª ed. S.I.: West, 2012.
- Zahner, M.G.A. Das Steuerstrafrecht der USA. En: Dannecker, G y Jansen, O (Eds.), *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*. Viena: Linde, 2007.