



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Análisis del delito de defraudación tributaria por
ocultamiento de rentas en la distribución de utilidades
entre personas jurídicas domiciliadas y la exoneración del
impuesto a la renta**

Tesis para optar el Título de
Abogado

**Emily Alexandra Castillo Serrano
Nicole Andrea Vegas Andrade**

**Asesor(es):
Dr. Percy Raphael García Caveró**

Piura, noviembre de 2023

Aprobación

La tesis titulada “Análisis del delito de defraudación tributaria por ocultamiento de rentas en la distribución de utilidades entre personas jurídicas domiciliadas y la exoneración del impuesto a la renta”, presentada por las bachilleres Emily Alexandra Castillo Serrano y Nicole Andrea Vegas Andrade en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por el Director de tesis Dr. Percy Raphael García Cavero.



Director de tesis





Declaración Jurada de Originalidad del Trabajo Final

Yo, Emily Alexandra Castillo Serrano, egresado del Programa Académico de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, identificado(a) con DNI N° 71776405.

Declaro bajo juramento que:

1. Soy autor del trabajo final titulado:
“Análisis del delito de defraudación tributaria por ocultamiento de rentas en la distribución de utilidades entre personas jurídicas domiciliadas y la exoneración del impuesto a la renta”
El mismo que presento bajo la modalidad de Tesis¹ para optar el Título profesional² de Abogado.
2. Que el trabajo se realizó en coautoría con los siguientes alumnos de la Universidad de Piura.
 - Nicole Andrea Vegas Andrade, identificado con DNI N° 73382528
3. La asesoría del trabajo estuvo a cargo de:
 - Dr. Percy Raphael García Cavero, identificado con DNI N° 02810165
4. El texto de mi trabajo final respeta y no vulnera los derechos de terceros o de ser el caso derechos de los coautores, incluidos los derechos de propiedad intelectual, datos personales, entre otros. En tal sentido, el texto de mi trabajo final no ha sido plagiado total ni parcialmente, para la cual he respetado las normas internacionales de citas y referencias de las fuentes consultadas.
5. El texto del trabajo final que presento no ha sido publicado ni presentado antes en cualquier medio electrónico o físico.
6. La investigación, los resultados, datos, conclusiones y demás información presentada que atribuyo a mi autoría son veraces.
7. Declaro que mi trabajo final cumple con todas las normas de la Universidad de Piura.

El incumplimiento de lo declarado da lugar a responsabilidad del declarante, en consecuencia; a través del presente documento asumo frente a terceros, la Universidad de Piura y/o la Administración Pública toda responsabilidad que pueda derivarse por el trabajo final presentado. Lo señalado incluye responsabilidad pecuniaria incluido el pago de multas u otros por los daños y perjuicios que se ocasionen.

Fecha: 06/11/2023.


.....
Firma del autor optante³

¹ Indicar si es tesis, trabajo de investigación, trabajo académico o trabajo de suficiencia profesional.

² Grado de Bachiller, Título profesional, Grado de Maestro o Grado de Doctor.

³ Idéntica al DNI; no se admite digital, salvo certificado.



UNIVERSIDAD
DE PIURA

Declaración Jurada de Originalidad del Trabajo Final

Yo, Nicole Andrea Vegas Andrade, egresado del Programa Académico de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, identificado(a) con DNI N° 73382528.

Declaro bajo juramento que:

1. Soy autor del trabajo final titulado:
“Análisis del delito de defraudación tributaria por ocultamiento de rentas en la distribución de utilidades entre personas jurídicas domiciliadas y la exoneración del impuesto a la renta”
El mismo que presento bajo la modalidad de Tesis¹ para optar el Título profesional² de Abogado.
2. Que el trabajo se realizó en coautoría con los siguientes alumnos de la Universidad de Piura.
 - Emily Alexandra Castillo Serrano, identificado con DNI N° 71776405
3. La asesoría del trabajo estuvo a cargo de:
 - Dr. Percy Raphael García Cavero, identificado con DNI N° 02810165
4. El texto de mi trabajo final respeta y no vulnera los derechos de terceros o de ser el caso derechos de los coautores, incluidos los derechos de propiedad intelectual, datos personales, entre otros. En tal sentido, el texto de mi trabajo final no ha sido plagiado total ni parcialmente, para la cual he respetado las normas internacionales de citas y referencias de las fuentes consultadas.
5. El texto del trabajo final que presento no ha sido publicado ni presentado antes en cualquier medio electrónico o físico.
6. La investigación, los resultados, datos, conclusiones y demás información presentada que atribuyo a mi autoría son veraces.
7. Declaro que mi trabajo final cumple con todas las normas de la Universidad de Piura.

El incumplimiento de lo declarado da lugar a responsabilidad del declarante, en consecuencia; a través del presente documento asumo frente a terceros, la Universidad de Piura y/o la Administración Pública toda responsabilidad que pueda derivarse por el trabajo final presentado. Lo señalado incluye responsabilidad pecuniaria incluido el pago de multas u otros por los daños y perjuicios que se ocasionen.

Fecha: 06/11/2023.

.....
Firma del autor optante³

¹ Indicar si es tesis, trabajo de investigación, trabajo académico o trabajo de suficiencia profesional.

² Grado de Bachiller, Título profesional, Grado de Maestro o Grado de Doctor.

³ Idéntica al DNI; no se admite digital, salvo certificado.

Dedicatoria

Para mis mejores amigos y por fortuna mis padres, Abraham Castillo Velásquez y María Gladys Serrano Vílchez. Para Alana, una luz que me acompañó y que ahora vive en mí. Y para mis ángeles, Rodrigo, Irina y mis abuelos.

Emily Alexandra Castillo Serrano

Esta tesis se la dedicó a mis padres, quienes siempre me han guiado y comprendido en los momentos difíciles, y pacientemente han hecho posible todo lo que he conseguido

Nicole Andrea Vegas Andrade



Agradecimientos

Agradecemos al Dr. Percy Raphael García Caveró por guiar con paciencia y optimismo nuestro camino de investigación.



Resumen

La presente investigación tiene por finalidad determinar si el porcentaje adicional de dividendos percibidos entre personas jurídicas domiciliadas califica como supuesto de exoneración del pago del Impuesto a la Renta, previsto en el artículo 24-B de la Ley, o configura el delito de defraudación tributaria por ocultamiento de renta para gozar de una exoneración tributaria.

El contexto de esta investigación se relaciona con la denuncia penal por defraudación tributaria vinculada al caso "Proyecto corredor vial interoceánica sur Perú - Brasil; interpuesta por la Sunat ante la Fiscalía Supraprovincial Corporativa Especializada en Delitos de Corrupción de Funcionarios. Siendo que mediante Junta General de Accionistas de CONIRSA S.A., se acordó que al socio mayoritario, Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C (OPIC), le correspondería un porcentaje mayor al 70% que le correspondía, por asumir riesgos adicionales de la obra. En consecuencia, por decisión unánime de los socios, OPIC percibió en calidad de dividendos el equivalente al 86,4% del total.

La denuncia de Sunat, considera que: 1) El 70% de la participación primigenia accionaria que ostenta OPIC tiene la calidad de dividendo para efectos de la exoneración tributaria. 2) el estatuto de CONIRSA no estableció una forma distinta de reparto de beneficios y la Junta General de Accionistas no tiene facultades para establecer una distribución desproporcional de las utilidades. 3) El importe adicional, equivalente al 16,4% del total de dividendos distribuibles, otorgado a OPIC por decisión unánime de los socios, es una cesión de resultados y por tanto tiene calidad de ingreso extraordinario gravado de acuerdo con el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siguiendo esta lógica, la conducta descrita por Sunat configuraría el delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos afectos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Lo que se relaciona con el artículo 2 literal a) del Decreto Legislativo N°813 - Ley Penal Tributaria- el ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos (...) que permitan gozar de exoneraciones constituye una modalidad del delito de defraudación tributaria. Por otro lado, de acuerdo con el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos percibidos entre personas jurídicas domiciliadas no son computables para la determinación del Impuesto a la Renta.

Para comprender la validez del supuesto de exoneración aplicado, se determinará si la Junta General de Accionistas de CONIRSA tenía la facultad de disponer una distribución distinta de beneficios, cuál es la naturaleza jurídica del importe adicional percibido por OPIC, y si dicho importe percibido entre personas jurídicas domiciliadas se encuentra dentro de los alcances de la exoneración del Impuesto a la Renta. Este análisis ayudara a esclarecer si la acción llevada a

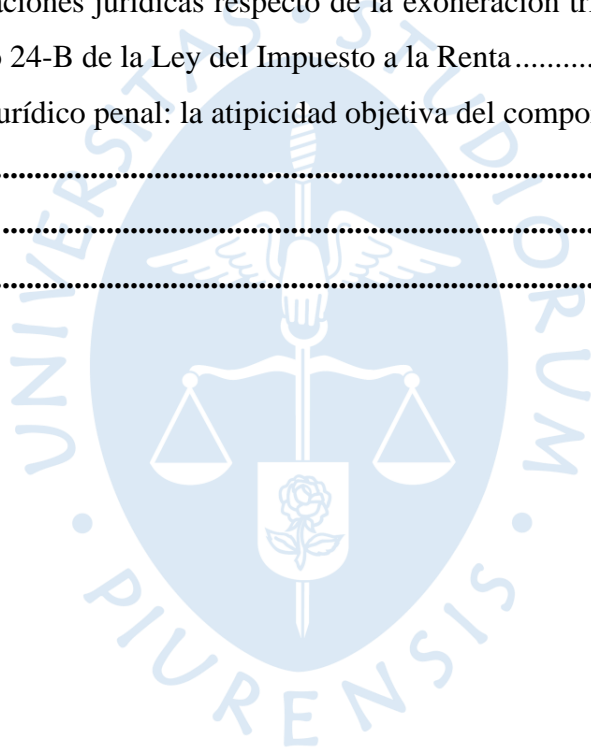
cabo por OPIC constituye o no un acto fraudulento, en la modalidad de defraudación descrita anteriormente.



Tabla de contenido

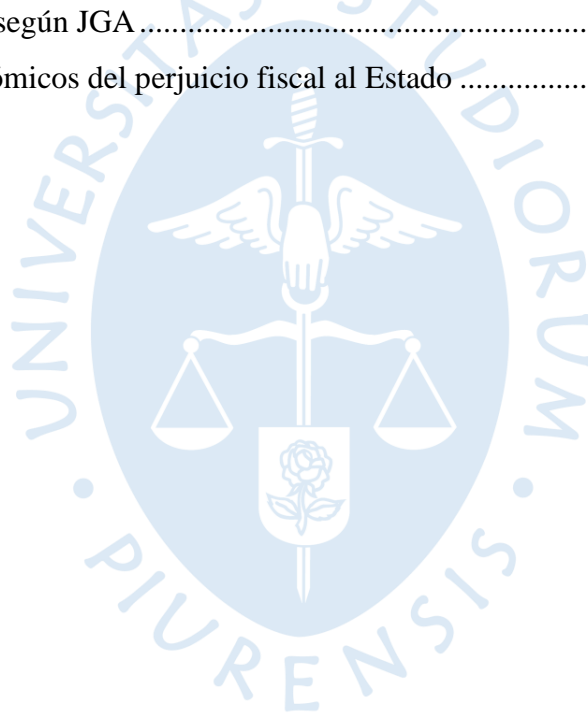
Introducción.....	12
Capítulo 1 Planteamiento del problema.....	13
1.1 Relación de hechos relevantes	13
1.2 Otros hechos conexos al presunto delito de defraudación tributaria	19
1.3 Estado actual del proceso.....	20
Capítulo 2 Delito de defraudación tributaria	21
2.1 Evolución legislativa.....	21
2.1.1 Ley tributaria.....	21
2.1.2 Ley penal.....	22
2.1.3 Ley penal especial.....	24
2.1.4 Modificaciones a la Ley Penal Tributaria	25
2.1.5 El delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco.....	26
2.2 Bien jurídico penalmente tutelado en el derecho penal tributario	27
2.3 Tipo objetivo.....	28
2.3.1 Comportamiento típico	29
2.3.2 Círculo de autores: La condición especial del sujeto activo	29
2.4 Modalidades del tipo base.....	30
2.4.1 Ocultamiento de renta y consignación de pasivos falsos.....	30
2.4.2 No entregar el monto de las retenciones o percepciones de tributos	32
2.5 Tipicidad subjetiva.....	32
2.5.1 Exigencia de dolo.....	33
2.5.2 El error	34
2.5.3 Elemento subjetivo especial.....	35
2.6 Consumación	36
2.6.1 Consumación respecto a la determinación tributaria	36
2.6.2 Agotamiento del delito y su diferencia con la consumación	37
2.7 Tentativa	38
2.8 El desistimiento.....	39
2.9 Pena.....	40
2.10 Consecuencias accesorias	43
2.11 Regularización tributaria.....	45
2.12 Aspectos procesales: Valor del informe de indicios de delito tributario	47

Capítulo 3 Análisis del caso concreto	50
3.1. Análisis de la denuncia interpuesta por Sunat	50
3.1.1 Análisis jurídico penal	52
3.1.2 Solución a nivel de la tipicidad objetiva	52
3.1.3 Solución a nivel de la tipicidad subjetiva.....	53
3.2. Toma de postura.....	54
3.2.1 La validez de la distribución diferenciada de porcentajes de participación dispuesto por la junta general de accionistas de una sociedad anónima.....	54
3.2.2 Calificación tributaria del ingreso adicional a la participación percibido por el socio mayoritario en la distribución de utilidades.....	56
3.2.3 Consideraciones jurídicas respecto de la exoneración tributaria prevista en el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta.....	59
3.2.4 Análisis jurídico penal: la atipicidad objetiva del comportamiento.....	60
Conclusiones	62
Lista de abreviaturas	64
Referencias.....	65



Lista de tablas

Tabla 1	Datos generales del tramo 2 del Corredor Vial Interoceánico Sur	13
Tabla 2	Datos generales del tramo 3 del Corredor Vial Interoceánico Sur	13
Tabla 3	Participación accionaria de socios de concesionarias.....	14
Tabla 4	Datos generales de los contratos de concesión	15
Tabla 5	Porcentajes de participación de los socios de CONIRSA S.A.	15
Tabla 6	Proyecto de reparto de utilidades de CONIRSA S.A.	16
Tabla 7	Reparto de utilidades en Concesionaria Interoceánica Sur tramo 2	17
Tabla 8	Reparto de utilidades en Concesionaria Interoceánica Sur tramo 3	17
Tabla 9	Reparto de utilidades de CONIRSA S.A.	17
Tabla 10	Comparación del reparto de utilidades según el porcentaje de participación de los socios y según JGA.....	19
Tabla 11	Datos económicos del perjuicio fiscal al Estado	51



Introducción

La Junta General de Accionistas de CONIRSA S.A. por unanimidad dispuso la distribución de utilidades del ejercicio fiscal de 2010. En virtud de criterios de fee de liderazgo y asunción de riesgos adicionales, el socio mayoritario recibió un ingreso adicional al porcentaje de participación accionaria que ostentaba en la sociedad. Por ser un ingreso percibido entre personas jurídicas domiciliadas en el marco de una distribución de utilidades; dicho ingreso fue declarado como renta exonerada de acuerdo con el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, siete años después de la operación descrita la Sunat interpuso una denuncia en contra de las empresas que integraban CONIRSA por el delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de rentas. Por considerar que el ingreso adicional percibido por el socio mayoritario no tiene la naturaleza jurídica de dividendo por exceder la participación accionaria del socio y porque dicha forma de distribución de utilidades no estaba prevista en el Estatuto o Pacto Social. Para la Administración Tributaria, el porcentaje adicional calificaba como un ingreso extraordinario sujeto al pago de impuestos.

Por lo expuesto, el objeto de la investigación es determinar si el impago de impuestos responde a un supuesto de exoneración tributaria o está acompañado de medios fraudulentos dirigidos a ocultar los ingresos de la Administración Tributaria. Para tal fin, en el primer capítulo se aborda con mayor detalle el caso que dio origen a la presente investigación. Acto seguido, se analizará el delito de defraudación tributaria considerando las reformas legislativas hasta la actualidad, así como los elementos normativos que exige el tipo para su comisión. En el tercer capítulo, primero se determinará la configuración del delito siguiendo el análisis mercantil y tributario planteado por la Administración Tributaria según la denuncia. Finalmente, se tomará postura abordando el caso desde las cuestiones extrapenales. Es decir, primero se analizará la validez de la distribución de utilidades distinta al porcentaje de participación de los socios, dispuesta por la Junta General de Accionistas y no prevista en el Estatuto o Pacto Social según la Ley General de Sociedades. Luego de ello, corresponde determinar la calificación tributaria del ingreso adicional percibido por el socio mayoritario; a la luz de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta. Después del análisis de las cuestiones extrapenales, se evaluará si la conducta cumple o no con los elementos normativos que exige el tipo penal bajo análisis.

Capítulo 1

Planteamiento del problema

1.1 Relación de hechos relevantes

El 23 de junio de 2005 el Comité de la Agencia de Promoción de la Inversión Privada (en adelante ProInversión) en Proyectos de Infraestructura y de Servicios Públicos adjudicó la Buena Pro del Concurso Público de Proyectos Integrales para la Concesión de Obras y el Mantenimiento de los Tramos Viales 2, 3 y 4 del Corredor Vial Interoceánico Sur Perú - Brasil. Los tramos 2 y 3 se adjudicaron a los consorcios¹ Concesionaria Interoceánica Urcos – Inambari y Concesionaria Interoceánica Inambari – Iñapari, respectivamente

Tabla 1

Datos generales del tramo 2 del Corredor Vial Interoceánico Sur

Sub. tramo	Ruta	Localidad		Total a construir	Departamento
		Desde	Hasta	Long en km	
1	026	Urcos	Ocongate	73.50	Cusco
2	026	Ocongate	Marcapata	97.00	Cusco
3	026	Marcapata	Quincemil	72.45	Cusco
4	026	Quincemil	Puente Inambari	57.05	Cusco

Nota. Comité de ProInversión en Proyectos de Infraestructura y de Servicios Públicos, Concesión del Tramo Vial Urcos – Inambari, de 29 de agosto de 2006

Tabla 2

Datos generales del tramo 3 del Corredor Vial Interoceánico Sur

Sub. Tramo	Ruta	Localidad		Total a construir	Departamento
		Desde	Hasta	Long en km	
1	026B	Puente Inambari	Santa Rosa	42.50	Madre de Dios
2	026B	Santa Rosa	Dv. Laberinto	92.50	Madre de Dios
3	026B	Dv. Laberinto	Puerto Maldonado	44.00	Madre de Dios
4	026B	Puerto Maldonado	Alegría	63.70	Madre de Dios
5	026B	Alegría	Iberia	104.30	Madre de Dios
6	026B	Iberia	Iñapari	56.20	Madre de Dios

Nota. Comité de ProInversión en Proyectos de Infraestructura y de Servicios Públicos, Concesión del Tramo Vial Inambari – Iñapari, de 31 de agosto de 2006

¹ De acuerdo con el artículo 445° de la Ley General de Sociedades, el contrato de consorcio es un tipo de contrato asociativo que suscriben dos o más personas físicas o jurídicas para lograr un objetivo en común y no posee personalidad jurídica independiente a la de sus integrantes. En el caso concreto, el consorcio fue constituido por los socios con la finalidad de participar como postor en el Concurso.

El 30 de junio de 2005 Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C. (en adelante OPIC), Graña y Montero S.A.A., JJC Contratistas Generales S.A. e Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A. (en adelante ICCGSA) constituyeron las sociedades anónimas Concesionaria Interoceánica Sur – Tramo 2 S.A. y Concesionaria Interoceánica Sur – Tramo 3 S.A., con la finalidad de suscribir los contratos de concesión².

Tabla 3

Participación accionaria de socios de concesionarias

Accionistas	Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2 S.A.	Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 3 S.A.	Capital Social
Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C.	70%	70%	1.144.500
Graña y Montero S.A.A.	18%	18%	294.300
JJC Contratistas Generales S.A.	7%	7%	114.450
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	5%	5%	81.750
Total	100%	100%	1.635.00

Nota. Pacto de Accionistas de Concesionaria Interoceánica Sur – Tramo 2 S.A. y Pacto de Accionistas de Concesionaria Interoceánica Sur – Tramo 3 S.A. de fecha 30 de junio de 2005

El 4 de agosto de 2005 el Estado Peruano en calidad de concedente, representado por el ministro de Transportes y Comunicaciones, suscribió los siguientes contratos: 1) El Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial 2 Urcos-Inambari con la Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2 S.A. y 2) El Contrato de Concesión para la Construcción, Conservación y Explotación del Tramo Vial 3 Inambari-Iñapari, con la Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 3 S.A.³.

² De conformidad con el Memorando de Entendimiento, de fecha 25 de abril de 2005, las empresas Constructora Norberto Odebrecht S.A.C., Graña y Montero S.A., Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A. y JJC Contratistas Generales S.A. acordaron desarrollar una estructura contractual que les permitiese participar en los procesos correspondientes al otorgamiento de las concesiones de los tramos comprendidos en el Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur Perú-Brasil. Para tales efectos, se estableció: constituir una sociedad de propósito específico (concesionaria) para que suscriba el respectivo contrato de concesión. Celebrar un contrato asociativo a través de la constitución de una sociedad por las partes (constructora) para la ejecución de las obras de rehabilitación y mejoramiento. Y celebrar un contrato asociativo o a través de la constitución de una sociedad por las partes (operadora) para la operación y mantenimiento de las carreteras.

³ De acuerdo con las Bases del Concurso, la concesión tipo BOT (*build, operate and transfer*) con aportes del Estado es el tipo de contrato utilizado. En este sentido, para disminuir los riesgos del inversionista, el Estado peruano adoptó el siguiente esquema de pagos: Pago Anual por Obras (PAO) y Pago anual por mantenimiento y operación (PAMO). BONIFAZ, José Luis, URRUNAGA, Roberto y ASTORNE Carmen., *Estimación de los beneficios económicos de la carretera Interoceánica*, Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico, 2008, p. 18.

Tabla 4*Datos generales de los contratos de concesión*

Tramos	Concesionario	Tipo de concesión	Régimen económico	Vigencia de la concesión
Tramo Vial N°2	Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2 S.A.	Cofinanciada	Pago anual por obras Pago anual por mantenimiento y operación	25 años
Tramo Vial N°3	Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 3 S.A.	Cofinanciada	Pago anual por obras Pago anual por mantenimiento y operación	25 años

Nota. ProInversión, 2006

El 24 de octubre de 2005 se constituyó la sociedad anónima CONIRSA S.A. con el propósito de suscribir los contratos de construcción y transitabilidad con las sociedades concesionarias. Esto en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso a) del numeral 5.2.1. de las Bases de Licitación del Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur, Perú - Brasil, que señalaba como deber del adjudicatario constituir una persona jurídica o celebrar un contrato de consorcio que actúe como constructor para suscribir el contrato de construcción con el concesionario. De acuerdo con el Pacto de Accionistas de CONIRSA la constructora estuvo integrada por los siguientes accionistas: OPIC con una participación del 70% del capital social, Graña y Montero con 18%, JJC Contratistas Generales con 7% e ICCGSA con 5% de las acciones representativas del capital social.

El 19 de julio de 2006 se registraron dos modificaciones en el Libro de Matrícula de Acciones de CONIRSA: Graña y Montero S.A.A. transfirió 180 acciones (18%) a favor de GYM S.A. e Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A. realizó la transferencia de 10 acciones (1%) en beneficio de GYM S.A.

Tabla 5*Porcentajes de participación de los socios de CONIRSA S.A.*

Accionistas	Porcentaje de participación accionaria
Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C.	70%
GYM S.A.	19%
JJC Contratistas Generales S.A.	7%
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	4%

Nota. Denuncia por defraudación tributaria, Carpeta Fiscal N°02-2017

El 15 de febrero de 2011 en Junta General de Accionistas (en adelante JGA) los socios tomaron conocimiento que la constructora CONIRSA había culminado la ejecución de las obras del contrato principal. Asimismo, se informó que las obras adicionales y accesorias en ejecución requerían de mayor inversión y se expuso la necesidad de un aumento de capital social. La JGA acordó lo siguiente: 1) Aumentar el capital social para poder cumplir con la ejecución de las obras adicionales y accesorias en los términos acordados. Consignando el día 30 de junio de 2011 como plazo máximo para el incremento de capital. 2) Dejar constancia que los accionistas GyM S.A., JJC Contratistas Generales S.A. e ICCGSA S.A. no realizarán nuevos aportes para el aumento de capital social. Por lo que de manera anticipada renunciaron a su derecho de suscripción preferente. 3) Establecer que los riesgos inherentes a la ejecución de las obras adicionales y accesorias en ejecución y riesgos por obras que se contraten en adelante serán asumidos íntegramente por OPIC. Finalmente, se contempló la forma de distribución de utilidades del ejercicio fiscal del año 2010:

Tabla 6

Proyecto de reparto de utilidades de CONIRSA S.A.

Accionista	Porcentajes
Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C.	86.41108908%
GYM S.A.	11.80705612%
JJC Contratistas Generales S.A.	1.13364256%
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	0.64821225%

Nota. Acta de Junta General de Accionistas de CONIRSA S.A. de 15 de febrero de 2011

El 1 de junio de 2011 la JGA de las concesionarias y constructora acordaron la distribución de las utilidades obtenidas en el ejercicio del año 2010. En la Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2 S.A. se acordó la distribución de dividendos por el importe de S/94,318,519.47. Por otro lado, en la Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 3 S.A. el presidente de la Junta General de Accionistas señaló que Constructora Norberto Odebrecht S.A. y Odebrecht Participacoes e Investimentos S.A. asumió riesgos adicionales y su papel fue determinante en la obtención de los resultados por lo que le correspondía un porcentaje mayor de utilidades distribuibles. Se acordó el reparto de dividendos por el importe de S/20,888,249.68. Finalmente, en CONIRSA los accionistas acordaron repartir un dividendo neto acumulado ascendente a S/157,535,282, reconociendo un mayor porcentaje a OPIC por asumir riesgos adicionales y por su rol de líder en la obtención de los resultados. Los repartos se realizaron de la siguiente forma:

Tabla 7*Reparto de utilidades en Concesionaria Interoceánica Sur tramo 2*

Accionista	Porcentaje de participación según Estatuto	Porcentaje de participación según JGA	Monto en S/.
Constructora Norberto Odebrecht S.A.	25	38.27	36,097,099.42
Odebrecht Participacoes e Investimentos S.A.	45	45	42,443,333.76
GYM S.A.	19	14.29	13,479,985.23
JJC Contratistas Generales S.A.	7	1.55	1,462,086.11
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	4	0.89	836,318,519.47

Nota. Acta de Junta General de Accionistas de Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2 S.A de fecha 1 de junio de 2011

Tabla 8*Reparto de utilidades en Concesionaria Interoceánica Sur tramo 3*

Accionista	Porcentaje de participación según Estatuto	Porcentaje de participación según JGA	Monto en S/.
Constructora Norberto Odebrecht S.A.	25	39.9	8,351,037.10
Odebrecht Participacoes e Investimentos S.A.	45	45	9,399,712.36
GYM S.A.	19	12.58	2,628,515.28
JJC Contratistas Generales S.A.	7	1.55	323,800.89
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	4	0.88	185,184.05

Nota. Acta de Junta General de Accionistas de Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 3 S.A de fecha 1 de junio de 2011

Tabla 9*Reparto de utilidades de CONIRSA S.A.*

Accionista	Porcentaje de participación según Estatuto	Porcentaje de participación según JGA	Monto en S/.
Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C.	70	86.4%	S/136'127,952.86
Graña y Montero S.A.	19	11.8%	S/18'600,279.15
JJC Contratistas Generales S.A.	7	1.1%	S/1'785,887.00
Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.	4	0.6%	S/1'021,162.99

Nota. Acta de Junta General de Accionistas de CONIRSA fecha 1 de junio de 2011

El 17 de agosto de 2016 la Sunat inició una fiscalización a la empresa Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C. que dio origen al Informe de Indicios de Delito Tributario N°19-2018-SUNAT/7D100. En dicho informe la Administración Tributaria (en adelante AT) determinó que la fiscalizada declaró y reconoció como ingresos obtenidos durante el año 2010, provenientes del trabajo de construcción de los Proyectos Interoceánica Sur Tramo 2 y 3, la suma de S/136'127,952.86, los cuales dedujo como dividendos del ejercicio gravable 2011 de manera posterior al momento de la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante LIR). Por lo que, conforme a las normas tributarias dichos ingresos no fueron gravados con dicho impuesto⁴.

En virtud del Informe precedente, el 4 de octubre de 2018 la Sunat interpuso una denuncia contra los representantes de las empresas accionistas de CONIRSA por la presunta comisión del delito de defraudación tributaria con circunstancia agravante en la modalidad de ocultamiento prevista en el inciso primero del artículo 1, en el literal a) del artículo 2 y en el numeral 2 del artículo 5-D del Decreto Legislativo N°813 Ley Penal Tributaria (en adelante LPT). Los principales argumentos que sostienen la denuncia interpuesta por la AT son los siguientes: 1) Indebido reparto de dividendos. 2) El importe adicional no tiene naturaleza de dividendo. 3) La declaración indebida de montos como dividendos configura el delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento⁵. La AT sostiene que de conformidad con el artículo 39° de la Ley 26887 Ley General de Sociedades (en adelante LGS), la distribución de los beneficios a los socios es proporcional a sus aportes al capital; salvo pacto en contrario establecido en pacto social o estatuto. Sin embargo, en el estatuto de CONIRSA no se fijaron proporciones o formas distintas de distribución de beneficios ni la posibilidad que la JGA pueda establecerlo. Pese a ello, en JGA de fecha 1 de junio de 2011, por decisión unánime de los socios se dispuso un reparto distinto al porcentaje de participación de los socios:

⁴ Denuncia por defraudación tributaria, vinculada a la Carpeta Fiscal N°02-2017, caso “Proyecto Corredor Vial Interoceánico Sur Perú – Brasil”, presentado el 4 de agosto de 2018 por la Sunat ante la Fiscalía Supraprovincial Corporativa Especializada en delitos de corrupción de funcionarios.

⁵ Ibidem, pp. 7-10

Tabla 10

Comparación del reparto de utilidades según el porcentaje de participación de los socios y según JGA

Accionista	Participación en las acciones	Utilidades para distribuir como dividendos	Participación según JGA	Utilidades a distribuir según JGA	Ingresos extraordinarios
OPIC S.A.C	70%	S/110'274,697	86.4%	S/136'127,952.86	S/25,853.256
GYM S.A.	18%	S/29'931,704	11.8%	S/18'600,279.15	-11,331,425
JJC S.A.	7%	S/11'027,470	1.1%	S/1'785,887.00	-9,241,583
ICCGSA S.A.	4%	S/6'301,411	0.6%	S/1'021,162.99	-5,280,248

Nota. Denuncia por defraudación tributaria, Carpeta Fiscal N°02-2017, p. 6

Para la AT el favorecimiento a OPIC durante el reparto de dividendos corresponde a una cesión de resultados por parte de los socios minoritarios. Por tanto, el importe ascendente a S/25,853.256 debe ser considerado un ingreso extraordinario gravado conforme con el artículo 3° de la LIR. Finalmente, la maniobra fraudulenta de ingresar a la contabilidad y declarar indebidamente montos en calidad de dividendos, le permitieron a OPIC ocultar una parte de los ingresos percibidos durante el mes de junio de 2011. De esta forma obtuvo un beneficio ilícito, pues al no tener dichos ingresos la naturaleza de dividendos, sino calificar como ingresos extraordinarios, debían encontrarse afectos al Impuesto a la Renta (en adelante IR). Lo que ha generado un perjuicio económico al Estado ascendente a S/7,755,976.80.

1.2 Otros hechos conexos al presunto delito de defraudación tributaria

En el tercer apartado de la denuncia se hace referencia a la Carpeta Fiscal N°2-2017 donde obra la investigación seguida por la Fiscalía Supraprovincial Corporativa Especializada en Delitos de Corrupción de Funcionarios contra Jorge Henrique Simoes Barata, apoderado de Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C; Hernando Alejandro Constancio Graña Acuña, apoderado de GYM; Fernando Martín Gonzalo Camet Piccone como apoderado de JJC Contratistas Generales S.A; José Fernando Castillo Dibós, apoderado de Ingenieros Civiles y Contratistas Generales; por los delitos de colusión y lavado de activos en la modalidad de actos de conversión en agravio del Estado. En el marco de dicha investigación se recabó la declaración del investigado Jorge Henrique Simoes Barata quien señaló haber realizado pagos en favor del ex presidente Toledo Manrique para que Odebrecht obtenga la concesión del Proyecto Interoceánica Sur. De la denuncia se advierte que la AT hace suya la tesis de la Fiscalía, al considerar que el importe adicional recibido por Odebrecht no son dividendos sino son ingresos extraordinarios. Según la postura de la Fiscalía, los socios devolvieron el pago que

Odebrecht realizó al ex presidente, para obtener la obra, cuando le cedieron un mayor porcentaje en el reparto de utilidades de junio de 2011.

1.3 Estado actual del proceso

Al término del presente trabajo de investigación, el proceso por el delito de defraudación tributaria, acumulado a la Carpeta Fiscal N°506015504-2017-02-0, se encuentra en etapa intermedia seguido en el Expediente Judicial N°16-2017. En el requerimiento mixto, presentado el 11 de agosto de 2020, el representante del Ministerio Público consignó el delito de defraudación tributaria como delito fuente alternativa de lavado de activos. El 7 de junio de 2023 se concluyó la audiencia de control de requerimiento mixto, por lo que se espera que el Juzgado de Investigación Preparatoria Nacional Permanente Especializado en Crimen Organizado emita el auto de enjuiciamiento en el plazo correspondiente.

Es de conocimiento que cuando un proceso penal se encuentra en trámite el acceso a la carpeta fiscal y al expediente judicial está restringido a los sujetos procesales. Asimismo, se prohíbe la publicación de las actuaciones procesales sobre todo en etapa de investigación preparatoria e intermedia⁶. Por tal motivo, este trabajo delimita su área de investigación a los hechos consignados en el primer apartado de este capítulo, extraídos de la denuncia interpuesta por Sunat y otras fuentes de información de acceso público. No serán considerados en el análisis los hechos conexos al delito de defraudación tributaria por falta de acceso a la información necesaria para determinar responsabilidad penal.

⁶ Artículo 138 del Decreto Legislativo N°957 Código Procesal Penal. Artículo 171 de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado mediante Decreto Supremo N°017-93-JUS, publicado el 2 de junio de 1993. Artículo 18 del Reglamento de la carpeta fiscal aprobado por Resolución N°748-2006-MP-FN de fecha 21 de junio de 2006.

Capítulo 2

Delito de defraudación tributaria

Luego de exponer el caso que origina la presente investigación es preciso realizar un estudio sobre la normativa vigente para poder determinar si estamos frente a un hecho delictivo o atípico. En ese sentido, este segundo capítulo tiene por finalidad explicar el delito de defraudación tributaria tipificado en el Decreto Legislativo N°813 Ley Penal Tributaria. Para lograr este objetivo, se analizará el tipo penal a la luz de la teoría del delito.

2.1 Evolución legislativa

El estudio de la evolución normativa del delito de defraudación tributaria, sobre la base de los motivos que impulsaron cada reforma, nos brinda herramientas para afinar la interpretación del delito y comprender la regulación vigente. Para un mayor entendimiento, el apartado sigue un orden cronológico y está compuesto por tres partes, en virtud de las tres principales reformas del delito bajo análisis.

2.1.1 Ley tributaria

El primer hito normativo del delito de defraudación tributaria se encuentra en el primer Código Tributario de 1966 promulgado mediante Decreto Supremo N°263-H, en virtud de la Ley N°16043. El Libro IV Título II titulado “De los delitos tributarios, de las penas y del procedimiento” regulaba el tipo base en el artículo 174° y siete casos especiales de defraudación en el artículo 175°⁷.

La ubicación del delito en una norma tributaria no es una cuestión anodina en la labor del intérprete. En el caso concreto, el Código Tributario fue el producto final de una comisión

⁷ Artículo 174° del Código Tributario de 1966: “el que valiéndose de cualquier artificio astucia o engaño deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, en provecho propio o de un tercero, incurre en el delito de defraudación y será reprimido con prisión no mayor de seis años ni menor de un mes”.

Artículo 175° del Código Tributario de 1966: “son casos especiales de defraudación tributaria:

- a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos o falsificados que anulen o reduzcan la materia imponible.
- b) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, o por pagar; consignar pasivo total o parcialmente falso, para anular o reducir el impuesto;
- c) Realizar actos fraudulentos en los libros de contabilidad, estados contables y declaraciones juradas, en perjuicio del acreedor tributario, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechos en los libros, así como la inscripción de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;
- d) Ordenar o consentir la comisión de los actos fraudulentos a que se contrae el inciso anterior; e) Destruir total o parcialmente los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o los documentos relacionados con la tributación, con el objeto de eludir en todo o en parte el pago de los tributos;
- f) No entregar al acreedor tributario dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, el monto de las retenciones de impuestos que se hubiesen efectuado.
- g) En general, realizar actos dolosos para no pagar, en todo o en parte, los tributos establecidos por las leyes, en provecho propio o de tercero”.

integrada por funcionarios especialistas en derecho tributario⁸. Comisión que tenía como finalidad proponer reformas, en observancia de los principios de la técnica fiscal moderna, dirigidas a lograr la justa y efectiva distribución de la carga tributaria evitando el fraude y evasión⁹. En ese contexto se tipifica el delito bajo análisis, bajo la lógica del régimen tributario y con padres formados en esa materia.

2.1.2 *Ley penal*

Más de dos décadas después, los delitos tributarios fueron integrados en la parte especial del Código Penal de 1991 regulado mediante el Decreto Legislativo N°635. La adición se fundamentó en el deber constitucional que tenemos los ciudadanos de contribuir con el fisco y soportar equitativamente las cargas legales¹⁰, a fin de sustentar los servicios públicos¹¹. Solo tres artículos ubicados en el Capítulo II del Título XI “De los delitos tributarios” fueron dedicados al delito de defraudación tributaria.

La reforma penal de 1991 introdujo algunas modificaciones al delito de defraudación tributaria en comparación con la normativa tributaria. En el artículo 268° se agregó la cláusula abierta “u otra forma fraudulenta” como medio de comisión del tipo penal base¹². En cuanto a las consecuencias jurídicas, se incrementó el extremo mínimo de la pena privativa de libertad de un mes a un año y se incorporó la pena de multa¹³, no prevista en la regulación precedente.

Respecto a las modalidades de comisión del delito, previstas en literales en la anterior regulación y ahora en numerales, podemos resaltar cuatro modificaciones. El numeral 5 no consignó el extremo “con el objeto de eludir en todo o en parte el pago de los tributos” previsto en el literal e) del artículo 175; pues resultaba redundante. En el numeral 6 se agregó la conducta del agente de percepción que defrauda al fiscal no entregando lo percibido al acreedor tributario,

⁸ La comisión encargada del estudio y revisión integral del régimen tributario fue creada en virtud de la Ley N°14858 que da fuerza de ley al Decreto Ley N°14530, y estuvo integrada por el ministro de Hacienda y Comercio, presidentes de las Comisiones de Hacienda y Legislación Tributaria del Senado y de Hacienda Pública “A” de la Cámara de Diputados, entre otros especialistas en la materia, de acuerdo con el artículo 2°.

⁹ Artículo 6° de Ley N°14858, que da fuerza de ley al Decreto Ley N°14530, publicada el 8 de febrero de 1964.

¹⁰ Artículo 77° de la Constitución Política del Perú de 1979.

¹¹ Exposición de Motivos del Código Penal de 1991.

¹² Artículo 268° del Código Penal de 1991: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa”.

¹³ En cuanto a su naturaleza, es indudable que es de esencia penal porque no tiene carácter de retribución del daño ocasionado con el delito; su finalidad es castigar la violación de normas penales. GARCÍA RADA, Domingo., *El delito tributario. Con especial referencia al Derecho peruano*, Lima, 1975, p. 139. Para determinar la multa se atenderá a la capacidad económica del agente del delito. Para tal efecto, el juez determinará el número de días multa según la gravedad del ilícito penal y la culpabilidad del autor. El monto de días multa atenderá la solvencia económica del sentenciado. HURTADO POZO, José y PRADO SALDARRIAGA, Víctor., *Manual de derecho penal. Parte general*, Tomo II, 4ta ed., Edit. IDEMSA, Lima, 2011, pp. 315-316.

pues solo sancionaba al agente de retención. Se derogó la extensiva fórmula de ‘‘en general, realizar actos dolosos para no pagar, en todo o en parte, los tributos establecidos por las leyes, provecho propio o de tercero’’ prevista en el literal g). Finalmente, se añadió una nueva modalidad del delito en el numeral 7 que sanciona la omisión de quien, por razón de su cargo, debe realizar el pago del tributo¹⁴.

Con respecto al numeral 7, concluir que el mero incumplimiento del pago del tributo configura el delito de defraudación tributaria resulta erróneo. Pues para interpretar correctamente esta y todas las modalidades debemos remitirnos al tipo penal base. De acuerdo con el artículo 268° la defraudación tributaria es un delito doloso, no sanciona la negligencia de no pagar el tributo, se sanciona que el incumplimiento sea mediante cualquier forma fraudulenta. Por tanto, no resultaba necesario consignar en el inciso 7 que el no pagar ‘‘intencionalmente’’ los tributos a su cargo configuran el delito bajo análisis. Sin embargo, así fue modificado por el artículo 1° del Decreto Ley N°25495, publicado el 14 mayo 1992¹⁵.

La entrada en vigor del segundo Código Tributario mediante Decreto Ley N°25859 modificó nuevamente el inciso 7 y agregó dos modalidades a las previstas en el artículo 269¹⁶.

¹⁴ Artículo 269° del Código Penal de 1991: ‘‘Son modalidades de defraudación tributaria y reprimidas con la pena del artículo anterior:

1. Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos o falsificados que anulen o reduzcan la materia imponible.
2. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el impuesto a pagar.
3. Realizar actos fraudulentos en los libros de contabilidad; estados contables y declaraciones juradas, en perjuicio del acreedor tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
4. Ordenar o consentir la comisión de los actos fraudulentos a que se contrae el inciso 3.
5. Destruir total o parcialmente los libros de contabilidad y otros exigidos por las normas tributarias o los documentos relacionados con la tributación.
6. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo que, para hacerlo, fijen las leyes y reglamentos pertinentes.
7. No pagar los tributos a su cargo durante el ejercicio gravable, que, en conjunto, excedan de cinco unidades impositivas tributarias vigentes al inicio de dicho ejercicio’’.

¹⁵ Artículo 1° del Decreto Ley N°25495: ‘‘Modificase el inciso 7 del Artículo 269 del Código Penal, promulgado mediante Decreto Legislativo N°635, por el tenor siguiente: "Artículo 269.- Son modalidades de defraudación tributaria y reprimidos con la pena del artículo anterior: 7. No pagar intencionalmente los tributos a su cargo durante el ejercicio gravable que, en conjunto, excedan de 5 unidades de referencia tributarias vigentes al inicio de dicho ejercicio’’.

¹⁶ Artículo 3° del Decreto Ley N°25859: ‘‘sustitúyase el texto del inciso 7) del artículo 269° del Código Penal modificado por el Decreto Ley 25495, e incorporase los incisos 8 y 9 al mencionado artículo de la forma siguiente:

7. No pagar intencionalmente los tributos a su cargo durante el ejercicio gravable, que, en conjunto, excedan de 5 Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio de dicho ejercicio.
8. Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de impuestos de cualquier naturaleza simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios.
9. Simular o provocar estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el proceso administrativo o judicial’’.

Se incorporaron los incisos 8 y 9 que sancionaban la simulación para obtener beneficios fiscales y la simulación o provocación de estados de insolvencia para evitar el cobro de tributos, respectivamente.

2.1.3 *Ley penal especial*

Notoriamente el delito de defraudación tributaria ha cobrado importancia con el transcurso del tiempo. Y no es para menos, pues el presupuesto general del Estado depende de los ingresos y rentas que percibe, y sirven para sostener los servicios públicos básicos¹⁷. Si las expectativas de percibir tales ingresos¹⁸ se ven defraudadas, se obstaculiza la justa distribución de la renta al desplazar la presión fiscal hacia los demás ciudadanos. A todas luces, la formación de una conciencia tributaria resulta una necesidad imperiosa, pero ¿es la ley penal especial el medio para tal fin?

El legislador peruano respondió esa interrogante con la dación del Decreto Legislativo N°813, publicado el 20 de abril de 1996. La LPT dedicada a regular el delito de defraudación tributaria y el delito contable, derogó los artículos 268° y 269° del Código Penal de 1991. De acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley, la confluencia de dos especialidades del derecho, tributario y penal¹⁹, el alcanzar un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad y mayor conciencia tributaria, fueron las razones que impulsaron la adopción de esta técnica legislativa.

Sin embargo, no resulta claro por qué ello sea posible mediante una ley penal especial y no a través del Código penal. Lo que la amplia doctrina recomienda, en caso de delitos económicos, es la previsión de los tipos penales en el Código penal; esto debe ser así si se quiere obtener los objetivos trazados en la mencionada exposición de motivos²⁰. Pues el efecto preventivo que quiere lograr el legislador puede alcanzarse mediante una mejor técnica en

¹⁷ Artículo 77° de la Constitución Política del Perú de 1993: “ Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

¹⁸ Sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria en GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, Vol. III, 2da ed., Edit. Instituto Pacífico, Lima, 2016, p. 1401.

¹⁹ BRAMONT-ARIAS TORRES sostiene que el hecho que el delito tributario obedezca a una naturaleza mixta no puede derivarse la necesidad de un tratamiento legal separado del resto de ilícitos penales. Pues esta interpretación conllevaría a un vaciado de contenido del Código Penal en la medida que todo tipo penal tiene como punto de referencia otras ramas del ordenamiento jurídico. BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen., *Manuel de derecho penal. Parte especial*, 5ta ed., Edit. San Marcos, Lima, 2008, p. 472.

²⁰ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico. Parte especial*, Edit. IDEMSA, Lima, 2000, pp. 412-413.

descripción de los tipos penales, haciendo eficaz la imposición de las penas previstas para cada uno de los delitos²¹, entre otras medidas.

En cuanto al tipo base, el artículo 1° de la LPT mantuvo el supuesto de hecho del artículo 268° del CP de 1991. Sin embargo, se realizaron dos modificaciones en las consecuencias jurídicas. Se elimina la pena multa y se incrementa la pena privativa de libertad de no menor de cinco ni mayor de ocho años a no menor de uno ni mayor de seis años²².

Por otro lado, con respecto a las nueve modalidades del delito previstas en el artículo 269° del Código Penal, el artículo 2° de la LPT solo recoge dos modalidades, con modificaciones accidentales, que corresponden a los numerales 2 y 6 de la anterior normativa²³. Los numerales 1, 4 y 7 son eliminados, 3 y 5 se incorporan en el delito contable, mientras que 8 y 9 son incorporados en el tipo agravado.

2.1.4 Modificaciones a la Ley Penal Tributaria

El 31 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N°27038 que modificaba el Código Tributario, regulado mediante el Decreto Legislativo N°816, y otras normas conexas, entre ellas la LPT. El principal cambio normativo que introdujo fue la incorporación de la pena multa como consecuencia jurídica del delito y sus modalidades²⁴. Cabe resaltar que esta consecuencia jurídica estuvo prevista en el tipo penal base del delito regulado en el artículo 268 del Código Penal de 1991 y fue eliminada con la dación de la LPT. En virtud de la Ley N°27038 nuevamente es integrada en los siguientes términos: i) El tipo penal base regulado en el artículo 1° se sanciona con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa. ii) El tipo penal atenuado previsto en el artículo 3° sanciona la conducta delictiva con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa. iii) El artículo 4° sanciona las modalidades agravadas de defraudación con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos

²¹ BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen., *Manuel de derecho penal. Parte especial*, Ob. Cit., p. 472.

²² Artículo 1° del Decreto Legislativo N°813: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años”.

²³ Artículo 2° del Decreto Legislativo N°813: Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

²⁴ Esta decisión legislativa merece una valoración positiva solo si es posible atribuirles a las penas pecuniarias una función preventiva o disuasoria. Los actuales estudios criminológicos sobre la criminalidad de las empresas han puesto de relieve que las sanciones de naturaleza patrimonial, y específicamente la multa, plantean serios problemas desde el punto de vista preventivo. CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, Tomo II, Edit. Gaceta Jurídica, Lima, 2019, p. 450.

sesenta) días-multa. iv) Finalmente, el delito contable tipificado en el artículo 5° se sanciona con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

El 6 de julio de 2012 entró en vigencia el Decreto Legislativo N°1114 e introdujo modificaciones a la LPT. En cuanto al delito de defraudación tributaria, se modificó su forma agravada prevista en el literal b) del artículo 4°, eliminando el momento en que se encuadra la comisión de dicha modalidad. En otras palabras, ya no es un requisito que la simulación se realice una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización administrativa. Se derogó el artículo 3° que atenuaba la pena si el valor del tributo no excedía de 5UIT en un ejercicio gravable o 12 meses²⁵. Se incorporó el artículo 5-D que regula tres circunstancias agravantes que desarrollaremos más adelante. Por último, se añade como consecuencia accesoria contra la persona jurídica la suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años.

Finalmente, la última modificación que sufrió la LPT, hasta el término de la presente investigación, se introdujo con la Ley N°31740 que entrará en vigencia seis meses después de su publicación el 12 de mayo de 2023²⁶. El literal d del artículo 1° de la mencionada norma incluye a los delitos tributarios en la lista de delitos que podrán ser atribuidos a las personas jurídicas. La Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley derogó el artículo 17° de la LPT, esto supone que las consecuencias jurídicas aplicables a las personas jurídicas responsables por delitos tributarios se regirán por la Ley N°30424.

2.1.5 El delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco

El tipo del delito fiscal es una ley penal en blanco que requiere como norma complementaria a la ley tributaria que establece la obligación incumplida²⁷. Esto no implica que la norma extrapenal complete el tipo o pueda agregar algún elemento. En el caso concreto, el tipo penal contiene elementos normativos que deberán ser interpretados a la luz de normas tributarias, por ello la remisión interpretativa al Derecho tributario²⁸. En ese sentido, si bien algún elemento puede tener cierto grado de indeterminación, la interpretación judicial no es

²⁵ CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel., *Derecho penal económico y de la empresa*. Ob. Cit., p. 419.

²⁶ La Ley 31740 modificó la Ley 30424, Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, para fortalecer la normativa anticorrupción referida a las personas jurídicas y promover el buen gobierno corporativo.

²⁷ RUIZ ZAPATERO, Guillermo G., *Simulación negocial y delito fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*. Edit. Thomson – Aranzadi, Navarra, 2004, p. 19.

²⁸ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*. Ob. Cit., p. 426.

discrecional, sino que, por el contrario, debe ajustarse a parámetros establecidos legal o reglamentariamente²⁹.

2.2 Bien jurídico penalmente tutelado en el derecho penal tributario

Todo trabajo académico sobre el análisis de un delito dedica un apartado al bien jurídico protegido. Recurrir al concepto del bien jurídico para explicar el injusto penal encuentra su explicación en la tradicional premisa que el Derecho penal protege bienes jurídicos³⁰. Esto significa que, la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos tutelados por ley determinarán la existencia de un delito y legitimarán la represión penal³¹. Si seguimos la teoría del bien jurídico como función esencial y legitimante del derecho penal, resulta necesario acudir a esta para interpretar los preceptos penales.

En torno al bien jurídico tutelado por los delitos tributarios, la doctrina ha señalado que estos salvaguardan: a) el patrimonio³² a) el deber de solidaridad³³ b) la Hacienda Pública³⁴ c) funcionamiento de la Hacienda Pública³⁵, d) la recaudación fiscal³⁶, e) el interés patrimonial de

²⁹ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, Vol. II, Edit. Instituto Pacífico, Lima, 2007, pp. 390-391.

³⁰ ROXIN sostiene que los bienes jurídicos son circunstancias o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines o para el funcionamiento del propio sistema. ROXIN, Claus., *Derecho penal. Parte general. Fundamentos de la estructura de la teoría del delito*, Tomo I. LUZÓN PEÑA, Diego., et al. (Trad.), Edit. Civitas, Madrid, 1997, pp. 55-56.

³¹ Artículo IV del Título Preliminar del Código Penal Peruano.

³² No es el derecho de derecho de crédito lo que constituye objeto de protección directa en el delito fiscal, sino el patrimonio, como lo prueba la necesidad de perjuicio patrimonial. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina., *Derecho penal económico*, Edit. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, p. 220.

³³ SIMÓN ACOSTA sostiene que el bien jurídico abstracto protegido por el art. 305 del CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal. SIMÓN ACOSTA, Eugenio., *El delito de defraudación tributaria*, Edit. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 24.

³⁴ RANCAÑO MARTÍN señala que el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: como patrimonio público y función tributaria. RANCAÑO MARTÍN, M. Asunción., *El delito de defraudación tributaria*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 41.

³⁵ El bien jurídico es el funcionamiento de la hacienda pública, cuyos objetos atacados ya de manera directa y comprobable son la consecución de ingresos públicos y el empleo de dichos recursos públicos. ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*. Ob. Cit., p. 416. Es precisamente dicha función tributaria la que protegen las normas penales que configuran los delitos tributarios. PÉREZ ROYO, Fernando., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pp. 67 y ss. Citado por SIMÓN ACOSTA, Eugenio., *El delito de defraudación tributaria*, Edit. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 25.

³⁶ Como bien jurídico protegido se designa habitualmente el interés público en una recaudación tributaria completa y en tiempo oportuno, o bien la pretensión de esto por el acreedor tributario. TIEDEMANN, Klaus., *Manual de derecho penal económico. Parte especial*, Edit. Grijley, Lima, 2012, pp. 138. El bien jurídico protegido por el delito de defraudación es el sistema o proceso de recaudación de ingresos y la realización del gasto público; toda vez que el agente que va a incurrir en la comisión de este delito, pone en riesgo el financiamiento del Estado para la consecuente prestación de servicios públicos a la sociedad. GARCÍA HUANCA, Luis Enrique., *Exégesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal*, Edit. IDEMSA, Lima, 2019, p. 155.

la recaudación en la fase de liquidación de los tributos³⁷, entre otros. Si bien las denominaciones parecen divergentes, es posible clasificarlas en: tesis patrimonialistas, que sostienen que se tutela el patrimonio de la hacienda pública; y funcionalistas, donde el sistema o funcionamiento de la hacienda pública es el bien protegido³⁸. Al respecto, el legislador peruano sostiene que el bien jurídico de los delitos tributarios es el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado³⁹.

Sin embargo, el concepto de bien jurídico ofrece deficiencias a la hora de definir el ámbito de protección o tutela penal: ante todo, porque la lesión consumada es, a veces, irreparable, de manera que ya entonces la protección de bienes jurídicos por parte del Derecho penal ha sido ineficaz⁴⁰. En respuesta, el profesor Günther Jakobs sostiene que el Derecho penal busca restablecer la vigencia de la norma defraudada⁴¹. Esta concepción funcionalista normativa supone un cambio de paradigma en la Dogmática jurídico-penal, donde la función del Derecho penal no es la protección de determinados bienes jurídicos, sino que la norma jurídico-penal mantenga su vigencia⁴².

Siguiendo al profesor Percy García Caveró, el bien jurídico protegido por los delitos tributarios no se encuentra plasmado en realidades desconectadas de la norma penal o en el éxito de la actividad financiera del Estado, sino en la vigencia de determinadas expectativas sociales esenciales⁴³, concretamente que el Estado perciba lo generado por los tributos internos.

2.3 Tipo objetivo

El primer paso para identificar una conducta penalmente relevante es analizar cada elemento del tipo objetivo⁴⁴. En especial la vinculación entre la conducta y el resultado, pues no todos son competentes por todo, de manera tal que aun cuando pueda vincularse causalmente la actuación de una persona con un resultado socialmente perturbador, no debe procederse sin

³⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ta ed., Edit. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p. 621.

³⁸ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 414.

³⁹ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°813.

⁴⁰ POLAINO NAVARRETE, Miguel., ‘Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿Dos funciones excluyentes?’’, p. 47. En JAKOBS, Gunther, et al., *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Ara Editores, Lima, 2010.

⁴¹ JAKOBS, Gunther., *Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional*. CANCIO MELIÁ, Manuel y FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo (trad.), Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996, p. 12.

⁴² POLAINO NAVARRETE, Miguel., ‘Protección de bienes jurídicos y confirmación de la vigencia de la norma: ¿Dos funciones excluyentes?’ P. 46. En JAKOBS, Gunther, et al., *Bien jurídico, vigencia de la norma y daño social*, Ara Editores, Lima, 2010.

⁴³ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., p. 1401.

⁴⁴ Se comienza a analizar una conducta determinada partiendo desde la tipicidad. Así, la tipicidad se convierte en el punto de inicio del examen judicial, de un caso concreto; y al mismo tiempo, nos ofrece la garantía de la seguridad jurídica. VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe., *Derecho penal. Parte general*, Edit. Grijley, Lima, 2009, p. 297.

más a realizar una imputación penal⁴⁵. A continuación, se abordará de manera sucinta los elementos que componen el tipo objetivo del delito.

2.3.1 *Comportamiento típico*

La conducta típica, contenida en el artículo 1 de la LPT⁴⁶, sanciona la acción u omisión dolosa que tenga por fin evitar el pago total o parcial de tributos, favoreciendo al autor o a un tercero. La exigencia de medios comisivos tales como artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta es el factor cualitativo que lo diferencia de la infracción administrativa⁴⁷. En consecuencia, el delito se constituye abiertamente como un delito de dominio, en donde no es suficiente infringir el deber de pagar los tributos, sino que resulta necesario atribuir al autor una organización fraudulenta para no realizar dicho pago⁴⁸.

Respecto a los medios comisivos, al *engaño* se le define como toda distorsión de la realidad, a la *astucia* como la disimulación que finge o imita lo que no es, y al *ardid* como todo mecanismo hábil y mañoso que lleva a error a una persona⁴⁹. Aunado a ello, podrán integrarse otras formas fraudulentas bajo la cláusula general prevista en el tipo penal. Lo importante es que sean idóneos para inducir a error a la AT.

2.3.2 *Círculo de autores: La condición especial del sujeto activo*

En relación con el sujeto activo del delito, hay que indicar que el tipo penal no delimita expresamente su ámbito y la redacción de la conducta podría llevarnos a concluir que estamos ante un delito común⁵⁰, tal como lo sostiene un sector minoritario de la doctrina⁵¹. Al respecto,

⁴⁵ GARCÍA CAVERO, Percy., ‘‘La dogmática jurídico-penal en el Derecho penal económico’’, p. 89. En GARCÍA CAVERO, Percy; PÉREZ BEJARANO, Alfredo [et al.]. *El Derecho penal económico. Cuestiones fundamentales y temas actuales*, Ara Editores, Lima, 2011, p. 89.

⁴⁶ Artículo 1º del Decreto Legislativo N°813: ‘‘el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes’’.

⁴⁷ Desde sus orígenes el delito de defraudación tributaria no contempló una cuantía que lo diferencie de la infracción administrativa. Pese a tener como referente al ordenamiento español donde la diferencia reconduce a un elemento de naturaleza cuantitativa o de grado. RIBES RIBES, Aurora., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Edit. Iustel, Madrid, 2007, p. 29. Dicha técnica legislativa la encontramos en los delitos aduaneros donde el valor de la mercancía es el elemento normativo que diferencia el delito de las infracciones.

⁴⁸ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., pp. 1404-1405.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ En los delitos especiales no se utilizan para describir al sujeto activo las conocidas palabras ‘‘el que’’, como sí lo hacen los denominados delitos comunes; por el contrario, siempre se limitará el círculo de posibles autores mediante la exigencia en el tipo penal de ciertas cualidades respecto a aquel. PÉREZ BEJARANO, Alfredo., ‘‘Las competencias en virtud de una institución positiva en el ámbito de la delincuencia socioeconómica’’, p. 89. En GARCÍA CAVERO, Percy; PÉREZ BEJARANO, Alfredo [et al.]. *El Derecho penal económico*, Ob. Cit.

⁵¹ Si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que antes al contrario de este modo se consigue una superior protección. MERINO JARA, Isaac y SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal. 2da edición actualizada y adaptada a la Ley 58/2003*, Edit. EDERSA, Madrid, 2004, p. 40. La conducta típica podrá ser realizada por cualquiera

existen dos posiciones antagónicas: los que consideran que es un delito especial y solo puede ser cometido por el obligado tributario, y los que sostienen que es un delito común y que cualquiera podría cometerlo⁵². Sin embargo, consideramos que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio por la calidad del sujeto activo.

En ese sentido, solo un círculo restringido de sujetos adquiere una cualificación especial en virtud de una deuda tributaria, la obtención de un beneficio fiscal o por su condición de agentes de retención y percepción por disposición legal. Por tanto, el delito solo podrá ser ejecutado por quien infringe dicho deber específico de naturaleza tributaria⁵³.

Finalmente, de acuerdo con la jurisprudencia nacional se aplicará la tesis de la unidad del título de imputación para resolver la situación del *extraneus* en los delitos especiales⁵⁴.

2.4 Modalidades del tipo base

Desde el primer CT hasta la LPT, la redacción de las dos modalidades vigentes del tipo base han mantenido su esencia, pese a las reformas del tipo penal. En la legislación tributaria existieron siete casos especiales de defraudación tributaria consignados en el artículo 175 del CT. De los cuales, podemos equiparar los literales b y f de aquella normativa con los literales a y b del artículo 2 de la LPT⁵⁵, modalidades actuales del delito. Cabe advertir, sin embargo, ciertas modificaciones como la eliminación del plazo de tres meses para la entrega de los impuestos en el literal b) presente en el literal f) y la adición de los agentes de percepción en la misma modalidad. A continuación, una explicación somera de las modalidades en cuestión.

2.4.1 Ocultamiento de renta y consignación de pasivos falsos

Existen dos posibilidades de realización de esta modalidad. La primera es el ocultamiento de bienes, ingresos y rentas. La doctrina sostiene que el “ocultar” puede darse mediante una acción positiva o mediante una omisión, pero presupone siempre un “deber de declarar” exigible en concreto al sujeto⁵⁶. Por ejemplo, el que omite inscribir la transferencia

y no solo por los obligados al pago del tributo, a practicar retenciones o ingresos a cuenta o por los titulares del beneficio fiscal. RANCAÑO MARTÍN, M. Asunción., *El delito de defraudación tributaria*, Ob. Cit., p. 49.

⁵² SEOANE SPIEGELBERG, José Luis., “El delito de defraudación tributaria”, pp. 83-84. En GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (Coords.) *Temas de derecho penal tributario*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2000.

⁵³ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina., *Delitos tributarios y previsionales*, Edit. Hammurabi, Buenos Aires, 2001, pp. 86-87.

⁵⁴ Acuerdo Plenario N°2-2011/CJ-116 FJ 11° citado en Recurso de Nulidad N°103-2013-Piura de 12 de febrero de 2014. En Compendio de jurisprudencia penal, Equipo Editorial RAE Jurisprudencia, ECB Ediciones, Lima, 2015, p. 85.

⁵⁵ Artículo 2° del Decreto Legislativo N°813.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior: a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar. b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

⁵⁶ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 445.

de dominio de un bien en los Registros Públicos, con la finalidad de no declararlos para los efectos del impuesto también comete el delito en la modalidad de ocultamiento⁵⁷.

La segunda forma consiste en consignar pasivos total o parcialmente falsos. En el momento de formular la declaración jurada, el contribuyente a continuación del activo deberá indicar el pasivo a su cargo. El monto de las deudas puede determinar la disminución de la masa impositiva y, en caso extremo, llevar a la exención del impuesto. Es, pues, sumamente importante para el Fisco que el monto del pasivo sea verdadero y exacto en sus cifras. Las deudas que afecten a la sociedad deberán constar en documentos y anotarse en los libros respectivos; toda partida debe tener un título que la respalde. El consignar deudas inexistentes en los libros de contabilidad lleva implícito presentar documentos falsos que las sustenten⁵⁸.

Si bien la primera forma de actuación puede configurarse mediante una omisión, no sucede lo mismo con la segunda variante “consignar pasivos total o parcialmente falsos” que es acción positiva porque el sujeto activo declara por escrito (“consigna”) ante la administración tributaria datos falsos referidos a deudas⁵⁹. Por pasivo debe entenderse las deudas, gastos o pérdidas que resultan tributariamente deducibles en la determinación de las obligaciones tributarias. La falsedad del pasivo no debe limitarse a la consignación de un pasivo inexistente, sino que abarca también la consignación de un pasivo mayor al que realmente existe⁶⁰.

Ahora bien, está claro que las dos formas de realización de esta modalidad deben dirigirse a la reducción o anulación del tributo por pagar, pero ¿esta es una exigencia objetiva del tipo penal o pertenece a la tipicidad subjetiva? Para Abanto Vásquez, si el agente ocultó rentas o consignó pasivos falsos y la deuda tributaria no sufrió modificaciones, entonces no se configura el delito⁶¹. Por otro lado, el profesor García Caveró sostiene que la efectiva anulación o reducción del tributo a pagar se constituye típicamente como un elemento subjetivo de tendencia del autor, de tal manera que su incidencia se presentará fundamentalmente en el tipo subjetivo⁶².

⁵⁷ GARCÍA RADA, Domingo., *El delito tributario. Con especial referencia al Derecho peruano*, Ob. Cit., p. 263.

⁵⁸ Ibidem, p. 265.

⁵⁹ Ibidem, p. 445.

⁶⁰ GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico, parte especial*, 2016, Ob. Cit., p. 1454.

⁶¹ Ibidem, pp. 445-446.

⁶² GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., p. 1455.

2.4.2 No entregar el monto de las retenciones o percepciones de tributos

La segunda modalidad prevista en el literal b del artículo 2° de la LPT sanciona a los agentes de retención y percepción que no cumplan con entregar lo percibido a la Administración Tributaria, dentro del plazo legal.

Para la realización de esta modalidad del tipo penal base el sujeto activo deberá tener la condición especial de ser agente de retención o percepción del impuesto. De acuerdo con la normativa tributaria, esa designación puede derivar de la ley, decreto supremo, de resolución de la administración tributaria⁶³. Dicha designación es la fuente de los deberes especiales que ostentan los agentes de retención y percepción en su posición de garante⁶⁴.

Es menester precisar que la norma penal no sanciona el incumplimiento de los deberes de retención o percepción de los agentes responsables. Este supuesto tendrá su cauce en el Derecho administrativo sancionador. Es un requisito para la realización de esta modalidad que el importe haya sido retenido o percibido y se encuentre en la esfera jurídica de los agentes responsables. Pues esta modalidad se encuadra en el vencimiento del plazo que los agentes responsables tienen para entregar el importe retenido o percibido al acreedor tributario. Sin embargo, considerar que el mero incumplimiento de la entrega de lo retenido o percibido es la conducta sancionada penalmente resulta erróneo. Para que se configure el delito bajo esta modalidad se deben cumplir con los elementos normativos del tipo penal base. Se configura esta modalidad delictual cuando el sujeto designado no incluye las retenciones o percepciones en sus declaraciones. El requisito para que se configure el delito es la realización de maniobras fraudulentas⁶⁵.

Hasta el Código Penal de 1991, la norma señalaba que los agentes responsables debían entregar el importe retenido o percibido al acreedor tributario hasta antes de los tres meses de vencido el plazo que tenían para hacerlo según las leyes y reglamentos pertinentes⁶⁶. En la legislación actual no existe un plazo adicional al período que los agentes tienen en virtud de normas tributarias.

2.5 Tipicidad subjetiva

Junto a los llamados elementos objetivos del tipo, el tipo penal requiere de elementos internos o también llamados elementos subjetivos. Estos elementos suponen la representación que se hace el sujeto activo de los elementos de la tipicidad objetiva, es decir, que el riesgo

⁶³ Artículo 10° del TUO del Código Tributario.

⁶⁴ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2007, Ob. Cit., p. 663.

⁶⁵ GARCÍA HUANCA, Luis Enrique., *Exégesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal*, Ob. Cit., p. 237.

⁶⁶ Artículo N°269 numeral 6 del Decreto Legislativo N°635.

desplegado por el sujeto sea conocido por el mismo. Son dos las posibilidades de configuración del lado subjetivo del tipo: el dolo⁶⁷ o la culpa.

La tipicidad subjetiva es manifestación del principio de culpabilidad, el cual postula que se le interpondrá a un sujeto la pena en tanto pueda atribuírsele un hecho delictivo como hecho suyo y no solo por la mera consecución de un resultado lesivo⁶⁸. Es, entonces, el resultado de una imputación subjetiva de reprobación, pues esta defraudación a la norma se ha producido por la voluntad defectuosa de una persona⁶⁹. Al respecto existen diversas teorías que han tratado de expresar a la culpabilidad como fundamento de la pena, en otros casos, como límite de la potestad sancionadora que tiene el Estado. Sin embargo, sería limitante expresar el mismo de forma exclusiva a uno de estos fundamentos. Este principio se refiere al contenido consciente y voluntario del infractor, mientras que la valoración de aquello le compete al Estado. La esencia del principio verá la conducta del sujeto y su contenido, y además un juicio que será esa valoración que dará lugar a la declaración o no de culpabilidad⁷⁰. Por otro lado, es oportuno considerar a esta categoría como la exigencia de una imputación subjetiva, pues de ella se desprenden sus dos manifestaciones: el dolo⁷¹ y la culpa.

2.5.1 Exigencia de dolo

El delito de defraudación tributaria es un delito doloso⁷², pues el artículo 12° del CP establece que la culpa será punible solo en los casos expresamente establecidos por ley y la LPT no regula la posibilidad de su comisión a título de culpa. Todo lo culposo queda al margen del derecho penal tributario, ya que en la intención domina el “factor de voluntad” del dolo⁷³.

La LPT exige que el sujeto, además de tener un conocimiento suficiente e idóneo del carácter fraudulento de la conducta, debe saber también que efectivamente el pago de ese tributo no se ha realizado, es decir, que está ocasionando un daño al no realizarse la recaudación fiscal y perjudicando con ello los intereses del Estado⁷⁴. En ese sentido, el sujeto no solo deberá

⁶⁷ Universidad de Navarra, “La Llamada “Imputación subjetiva”, *Delictum*, Vol. 4, N°31, 2017, p. 31.

⁶⁸ GARCÍA CAVERO, Percy., “La Imputación Subjetiva y el Proceso Penal”, *Derecho Penal y Criminología*, Vol. 26, N°78, 2005, pp. 125-136.

⁶⁹ JAKOBS, Günther., “El principio de culpabilidad”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Vol. 45, N°3, 1992, pp. 1051-1084.

⁷⁰ ARBOLEDA SANTA, Andrés Iván., “Recensión a Salazar Marín, Mario, Acción e imputación. Principio y concepto de culpabilidad. Escuela dialéctica del derecho penal”, *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, N°86, 2016, pp. 278-283.

⁷¹ Ibidem.

⁷² ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 438.

⁷³ FLORES POLO, Pedro., *Derecho financiero y tributario peruano*, Edit. Talleres Gráficos de Ital, Lima, 1982, p. 416.

⁷⁴ GARCÍA CAVERO, Percy., *Los delitos tributarios*, 2da ed., Vol. 3, Edit. Instituto Pacifico S.A., Lima, 2016, pp. 1395-1532.

conocer que existe un hecho imponible⁷⁵, sino también que está incumpliendo el deber de realizar una prestación pecuniaria, un pago, a favor de la administración tributaria.

El dolo requiere que se conozca y acepte la conducta realizada, así como los resultados que ella conlleve⁷⁶, es decir la concurrencia del elemento cognoscitivo y volitivo respectivamente⁷⁷. Para su aplicación no se requiere un solo grado de certeza, se puede desarrollar como dolo directo, de primer o segundo grado o como dolo eventual, como lo señala el fundamento octavo del Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116, centrado en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del fisco.

Considerando la dificultad que entraña la normativa tributaria, no se exige que el sujeto activo conozca de manera inequívoca dicha normativa. El conocimiento exigible y necesario se focaliza en la certeza o alta probabilidad de saber que tiene la obligación del pago de un tributo⁷⁸, y de la infracción en la que incurriría como contribuyente al no realizarla.

2.5.2 *El error*

De acuerdo con el artículo 14° del CP, el error de tipo es el desconocimiento del sujeto activo sobre uno o todos los elementos que componen el tipo objetivo. En el caso concreto de los delitos tributarios, el desconocimiento del deber tributario, no se considerará como error de prohibición porque habiéndose realizado el tipo penal, no es posible pensar que el sujeto carezca de conciencia sobre la antijuricidad de su acción. Es decir, que por no cumplir con sus deberes fiscales entienda que no está realizando ninguna infracción jurídica⁷⁹. Por su parte, el error de tipo excluye el dolo⁸⁰ e incide en los elementos configuradores de la tipicidad, existiendo un error sobre las circunstancias fácticas del hecho imponible y por ende de la obligación tributaria. El dolo en el delito de defraudación tributaria requiere que se conozca la existencia de una deuda tributaria y de determinados deberes fiscales. De lo contrario no se podría tener la intención de eludir ningún pago, pues el error deberá versar sobre circunstancias que determinen la existencia y cuantía del tributo. Ante la falsa representación de estas, se deberá analizar si

⁷⁵ Hecho que genera la obligación de pagar un impuesto, circunstancias de hecho que dan nacimiento a un deber tributario. ALPACA PÉREZ, Alfredo., “Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano”. En HURTADO POZO, José (Dir.) MENDOZA LLAMACPONCA, Fidel (Coord.) Temas de derecho penal económico: empresa y compliance, *Anuario de Derecho penal 2013-2014*, Fondo Editorial PUCP, 2016, p. 27.

⁷⁶ MORALES PRATS, Fermín y QUINTERO OLIVARES Gonzalo. Comentarios al nuevo código penal. 7ma ed. Aranzadi, España, 1996, p. 730.

⁷⁷ REÁTEGUI SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Edit. Gaceta Jurídica, Lima, 2012, p. 33.

⁷⁸ GARCÍA CAVERO, Percy., *Los Delitos Tributarios*, Ob. Cit., p. 1395.

⁷⁹ MUÑOZ CONDE, Francisco., “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del código penal”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 39, 1986, pp. 6-7.

⁸⁰ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., p.1439.

dicho error pudo vencerse o no, tomando en cuenta que, de ser vencible, devendría en una accionar culposo, situación que no es factible en los delitos tributarios por ser dolosos.

El dolo entendido como el elemento subjetivo del delito de defraudación, y todo lo que pueda acreditar ese actuar⁸¹, es una condición que deberá acreditarse en todas las modalidades consignadas en la LPT.

2.5.3 Elemento subjetivo especial

Es importante conocer que, para buena parte de la doctrina, existe otro elemento subjetivo, además del dolo. Este consiste en una voluntad de engaño o, como lo sostiene el verbo rector del ilícito, el ánimo de “defraudar” por medio del “artificio, engaño astucia, ardid y cualquier otra forma fraudulenta”. Todo lo anterior pareciera anunciar la existencia de un elemento distinto al dolo, y es el ánimo de defraudar, pero con una finalidad de obtener una ventaja patrimonial al no pagar el tributo⁸².

Se entiende que, si no existe esa finalidad de defraudar, el comportamiento doloso puede excluirse. La consecuencia práctica de ello se evidencia en que, si por ejemplo no hay pago, pero se ha hecho una correcta liquidación de la deuda tributaria no se configura el delito, pues se está reconociendo el monto correcto de la deuda. En cambio, si dolosamente no se declaran los ingresos o se consigna información falsa y se evade el pago, de impuestos, sí se estaría cometiendo el delito en la modalidad de ocultamiento de rentas⁸³. Lo mismo se podría decir cuando no se haya realizado el pago del tributo, como consecuencia de una liquidación simulada o provocando estados de insolvencia patrimonial⁸⁴.

La actuación delictiva del tipo penal establece que las conductas de la defraudación tributaria deben apuntar a anular o reducir el tributo que se debe pagar, evidenciándose una relación de medio-fin, que señala una exigencia de resultado objetivo. Sin embargo, existe este elemento subjetivo de tendencia interna intensificada, o de tendencia del autor, lo que significa que no es determinante que se haya obtenido un beneficio (propio o ajeno) para la configuración del tipo penal⁸⁵, si no que la conducta sea objetivamente idónea para alcanzar dicho fin.

No pareciera que el delito de defraudación tributaria exija que la acción tenga la última intención de dañar “la hacienda pública”. En realidad, el móvil puede ser cualquier otro,

⁸¹ CABELLOS ALCÁNTARA, Roger., *Infracciones, sanciones y delitos tributarios: estudio teórico práctico*, Edit. CEA, Trujillo, 1996, pp. 240-241.

⁸² REÁTEGUI SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Ob. cit., p. 33.

⁸³ PÉREZ LÓPEZ, Jorge., *Delitos regulados en leyes penales especiales*, Edit. Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2019, p. 220.

⁸⁴ Art 4 LPT.

⁸⁵ ALPACA PÉREZ, Alfredo., ‘‘Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano’’, Ob. Cit., p 29.

siempre y cuando el sujeto sepa que con ese actuar está ocultando a la hacienda pública los elementos de un hecho imponible y omite el pago de la deuda tributaria⁸⁶.

2.6 Consumación

Existen diversas posturas respecto al momento de su consumación, ello porque, al considerarse como un delito de resultado, surge vacilación respecto a la ocasión de esa lesión del deber de colaboración como contribuyente, y que ha sido idónea para engañar a la administración tributaria⁸⁷. Por ejemplo, para cierto sector doctrinario, dicha consumación tendrá lugar cuando se obtenga el lucro económico esperado y, para otro sector, la consumación se dará cuando haya prescrito el delito y pueda darse un total disfrute del lucro⁸⁸.

Por regla general el delito de defraudación tributaria se consumará desde el momento en que se ha vencido el plazo para pagar el tributo, a saber, el no pago, o el pago de manera parcial⁸⁹. Por ejemplo, en el caso de ocultamiento de bienes, rentas, etc., al no evidenciar el monto total que deberá ser gravado por haberse ocultado parte de la renta, este se consumará por ese porcentaje de monto no pagado, aunque el resto sí haya sido gravado.

Sin embargo, este elemento de “dejar de pagar” exige, de acuerdo a su disposición, un “no pago” fraudulento, observándose sus condicionamientos, dependiendo de lo establecido en las normas tributarias, a fin de saber en qué momento se ha dado la consumación exigida⁹⁰.

2.6.1 Consumación respecto a la determinación tributaria

De acuerdo con el artículo 3° del TUO del Código Tributario, la exigencia del pago de la deuda tributaria operará de manera distinta si el tributo es determinado por el deudor tributario o por la AT. Si es el tributo lo determina el deudor tributario, el pago se exigirá a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. No obstante, existen consideraciones doctrinarias en el caso de una conducta omisiva, por ejemplo, no presentar autoliquidación, considerándose la consumación para algunos como realizada cuando la administración notifica la liquidación efectuada. Para otros, basta con que venza el último plazo legal de ingreso. En el caso de las conductas activas, donde se presenta una autoliquidación fraudulenta, la consumación existirá cuando el sujeto la presenta y paga según lo fraudulentamente presentado. En este último supuesto puede ocurrir el “desistimiento

⁸⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio., *El delito de defraudación tributaria*, Ob. Cit., p. 86.

⁸⁷ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 431.

⁸⁸ REÁTEGUI SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Ob. Cit., p. 40.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 41

⁹⁰ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 433.

voluntario” hasta antes de que venza el plazo legal de pago o las prórrogas que la misma administración fije⁹¹.

En el caso en que el sujeto declara, pero es la administración quien liquida, y posterior a ello debe pagar la deuda, la consumación se dará cuando el sujeto conozca exactamente la deuda que le es exigible y, habiendo declarado falsamente, ocasiona la liquidación errónea de la administración, y no la presenta cuando venciera el plazo para ingresar el monto determinado en la liquidación de la administración tributaria⁹².

Si el tributo lo determina la administración tributaria, el plazo de vencimiento del pago será el que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria, y si no se dice cuál es el plazo, será a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación⁹³. Se encuentran distintas circunstancias para la obligación del pago del tributo, siendo que entre la notificación y el pago es posible que se dé un desistimiento espontáneo o también llamado desistimiento voluntario, el cual se encuentra regulado en el artículo 18 del código penal⁹⁴.

Es importante atender a la liquidación de la deuda tributaria para determinar la consumación del delito, como la manifestación de cuantificación necesaria para determinar un importe de deuda. Con esto se acredita la existencia de la obligación tributaria de pago, siendo necesario partir del dato de si el tributo es auto liquidable o si la liquidación la tiene que hacer la administración tributaria⁹⁵. Ahora bien, lo importante a la hora de determinar el origen de la obligación tributaria es la realización del hecho imponible⁹⁶, el presupuesto de la obligación impositiva, entendiéndose como toda aquella circunstancia o hecho establecido normativamente para configurar cada tributo.

2.6.2 Agotamiento del delito y su diferencia con la consumación

Al referirnos a la consumación del delito de defraudación tributaria es importante señalar su diferenciación con el llamado agotamiento del delito.

El agotamiento se considera como una consumación material del delito, terminación de la completa lesión del bien jurídico, es decir, el sujeto consigue el fin último que se había propuesto al delinquir, ya sea en provecho propio o de un tercero. Se cumplen los elementos objetivos y subjetivos, pudiendo incluirse al elemento de intención trascendente intensificada,

⁹¹ PÉREZ LÓPEZ, Jorge., *Delitos regulados en leyes penales especiales*, Ob. Cit., p. 446.

⁹² Ibidem.

⁹³ GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico. Parte especial*, Ob. Cit., p. 1440.

⁹⁴ Artículo 18° CP: ‘‘Si el agente desiste voluntariamente de proseguir los actos de ejecución del delito o impide que se produzca el resultado, será penado sólo cuando los actos practicados constituyen por sí otros delitos’’.

⁹⁵ Ibidem, p. 1440.

⁹⁶ MERINO JARA, Isaac y SERRANO GONZÁLES DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal. 2da edición actualizada y adaptada a la Ley 58/2003*, Edit. EDERSA, Madrid, 2004, p. 45. Citado por GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico. Parte especial*, Ob. Cit., p. 1440.

pero su actuación es indiferente para el tipo. La consumación formal, completa realización de la conducta, se dará cuando utilizando medios fraudulentos el agente no paga, ya sea en todo o en parte los tributos correspondientes.

Esta diferenciación, adquiere relevancia en cuanto a la sanción del delito, pues esta se dará cuando exista dicha consumación, pero el agotamiento por otro lado, podrá ser tomado en cuenta por el juzgador para establecer la graduación de la pena⁹⁷.

2.7 Tentativa

La tentativa se puede definir como aquellos actos que se extienden desde que se inicia con la ejecución hasta la consumación, dándose una interrupción en dicho intervalo. La tentativa se produce si la falta de consumación del delito es por razones no atribuibles al autor, mientras que, si se debe a razones que sí puede atribuirse al autor, lo que habrá es un desistimiento⁹⁸.

El delito de defraudación tributaria es un delito de resultado y, por ello, la tentativa puede presentarse de dos formas: como tentativa inacabada (cuando no realiza plenamente la conducta típica) o como tentativa acabada (cuando realiza la conducta típica, pero el resultado típico no se produce). En ese sentido, se distinguen dos momentos en el delito de defraudación tributaria: el primero que corresponde a la conducta típica defraudatoria y, por otro lado, el resultado típico, que es la reducida o no percibida cantidad de dinero por la obligación tributaria de pago. Esto no quiere decir que la administración no pueda cobrar el tributo dejado de pagar, lo que importa para la tentativa, es que no se haya hecho el pago en el momento en que debía hacerse, es decir la afectación que pueda darse, es independiente⁹⁹.

En la tentativa se llevan a cabo actos para no realizar el pago del tributo y este al final si se realiza, pero por causas ajenas a la voluntad del sujeto, concordando con el artículo 16 del código penal peruano¹⁰⁰; es así, que se realizan todos los actos para su configuración, pero la administración tributaria se percata del engaño, ello puede ser debido a diversas razones, y consigue realizar que la deuda sea pagada. Aunque el deudor realice el pago de la deuda, pero ya han sido desplegadas acciones *a priori* para no cancelarla de igual forma será considerada como tentativa, por realizarse ese pago, pero no por causas propias de voluntad del sujeto, pues en ese caso se estaría hablando de un desistimiento¹⁰¹.

⁹⁷ Reátegui SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Ob. Cit., p. 41.

⁹⁸ Ibidem, p. 43.

⁹⁹ García CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2007, Ob. Cit., p. 633.

¹⁰⁰ Artículo 16° CPP.- En la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito, que decidió cometer, sin consumarlo. (...) El Juez reprimirá la tentativa disminuyendo prudencialmente la pena.

¹⁰¹ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., p. 1442.

La tentativa será posible en aquellos casos en los que el deudor fraudulento no se encuentre obligado a la autoliquidación, pues si lo está, esa declaración que haga implicará al mismo tiempo el ingreso de la deuda tributaria y por tanto el cumplimiento del deber, pero cuando se elude el pago, la tentativa tomará lugar hasta antes de finalizar el plazo para el pago, con una previa declaración y liquidación de la administración tributaria¹⁰². En el caso de beneficios fiscales, en su disfrute indebido, la tentativa operará con los actos previos a la expedición de la autorización administrativa que proclame esos beneficios¹⁰³.

Se pueden evidenciar dos planos: un objetivo y un subjetivo. El objetivo hace referencia a dar inicio a esa conducta fraudulenta, desplegar un accionar delictivo, por ejemplo, el no presentar las comunicaciones existentes a la administración tributaria para la determinación de un tributo¹⁰⁴. En cuanto al plano subjetivo, este se refiere a la existencia del dolo, que se requiere para la configuración de estos delitos.

Una vez cometida la tentativa, su autor se vuelve acreedor de una sanción, pues objetivamente se le considera un delito imperfecto, por la no realización plena del tipo legal¹⁰⁵, por la interrupción del proceso de ejecución que tiende a alcanzar una consumación, ya sea voluntaria, como se ha explicado anteriormente en la materia del desistimiento, o involuntaria que pueden ser externa o accidental¹⁰⁶; considerándose como el presupuesto jurídico formal que da cierre al ciclo del delito.

2.8 El desistimiento

El desistimiento conforma aquella conducta mediante la cual, habiéndose iniciado la realización de un delito, este no continua ya sea porque se abandona su ejecución, lo cual se considera como desistimiento pasivo, o contribuye para evitar su consumación, a lo que se llama también desistimiento activo. El desistimiento genera impunidad del agente, a excepción de los casos en los que el hecho constituye propiamente otro delito¹⁰⁷. Puede aparecer de dos maneras de modo paralelo a la tentativa acabada e inacabada. En el caso de desistimiento en tentativa inacabada, por ejemplo, el autor realiza declaraciones falsas, pero posterior a ello no presenta la documentación falsa que lo avalen. Por otro lado, un ejemplo de desistimiento en tentativa acabada, es cuando el agente realiza una declaración fraudulenta para no pagar los tributos, pero

¹⁰² ABANTO VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 441.

¹⁰³ PÉREZ LÓPEZ, Jorge., *Delitos regulados en leyes penales especiales*, Ob. Cit., p. 446.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 1442.

¹⁰⁵ Hurtado POZO, José y PRADO SALDARRIAGA, Víctor., *Manual de Derecho penal. Parte general*, Tomo II, 4ta ed., Edit. IDEMSA, Lima, 2011, p. 102.

¹⁰⁶ García HUANCA, Luis Enrique., *Exegesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal*. Ob. Cit., p. 216.

¹⁰⁷ Universidad de Navarra, "El desistimiento voluntario", *Delictum*, Vol. 4, N°43, 2017, p. 2.

más adelante la corrige y paga los tributos correspondientes. También se habla de una tentativa fracasada, en este caso el autor carece de posibilidad de apartarse de su comportamiento ilícito de tentativa, y no podrá eximirse de responsabilidad penal por un primer acto ya concluido. Por ejemplo, si una falsa declaración tributaria del deudor no identidad suficiente engañar a la AT, el posterior desistimiento de continuar con actos de engaño, etc., no alcanzará a la tentativa de defraudación tributaria¹⁰⁸.

Es importante que frente a todo lo anteriormente dicho, ese desistimiento no impide la represión penal por los actos practicados con anterioridad al mismo, debiendo analizarse las conductas específicas y si estas configuran por sí mismas delitos propios, por ejemplo, que caigan en el ámbito de otro tipo penal que adelanta como pueden ser alguno de los delitos tributarios de preparación¹⁰⁹.

2.9 Pena

De acuerdo con el literal c) del inciso 24 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú “no hay prisión por deudas”. Erróneamente puede considerarse que sancionar con pena privativa de libertad al sujeto que evade fraudulentamente el pago de impuestos, vulnera lo previsto en la Constitución. Sin embargo, es preciso resaltar que para la configuración del delito el tipo penal exige el uso de medios fraudulentos para incumplir con el pago del tributo¹¹⁰, es decir, se sanciona el fraude y no la simple ausencia del pago.

La pena puede ser señalada como un elemento que posee una finalidad comunicativa¹¹¹. Para el profesor JAKOBS el sistema social se construye e identifica a través de estructuras y el derecho se estructura como sistema de comunicaciones que se ocupa de la función de protección o estabilización de expectativas normativas y estas expectativas están protegidas por sanciones¹¹². En cuanto a esta finalidad comunicativa se trata de decretar un mensaje para poder producir fidelidad y el cumplimiento a la norma del ciudadano y de toda la comunidad, la que apoyará cognitivamente esa expectativa normativa que ha sido defraudada, estableciéndose una función preventiva de la pena¹¹³.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 1446.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 1442.

¹¹⁰ MEDRANO CORNEJO, Humberto., ‘Delito de defraudación tributaria’, *THEMIS Revista de Derecho*, N°20, 1991, p. 69.

¹¹¹ JAKOBS, Günther, Sobre la normativización de la Dogmática Jurídico- Penal. CANCIO MELIA, Manuel y Feijoo Sánchez (trad), Bogotá: Universidad Externado. 2004, p. 23.

¹¹² FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José., *Normativización del Derecho penal, teoría de la pena y realidad social*, Edit. Olejnik, 2017, pp. 49-50.

¹¹³ COLINA RAMÍREZ, Edgar., *La defraudación tributaria en el código penal español: análisis jurídico-dogmático del art 305 CP*, Edit. Bosch, Barcelona, 2010, pp. 257-288.

En el caso del delito de defraudación tributaria se persigue una sanción penal y una reparación civil, ambas con finalidades distintas; la primera se dirige a castigar al autor del injusto penal y la segunda procura resarcir al perjudicado por el delito. Debiendo todo ello señalarse de manera detallada en la sentencia condenatoria¹¹⁴.

En el derecho tributario, la ley establece que AT es quien determinará y efectivizará las sanciones administrativas que correspondan. Quedando prohibido que penalmente se señale también una indemnización por el mismo hecho, una vez que la reparación *a priori* se hizo efectiva¹¹⁵.

El tipo base del delito bajo análisis prevé una pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días multa¹¹⁶. Se observa que se acumulan dos clases de pena distintas, una privativa de libertad y una pena de multa.

En la actualidad, la pena de multa, junto a la pena privativa de libertad, constituye uno de los medios más importantes del sistema punitivo, y aparece como una sanción de carácter económico¹¹⁷. La *ratio* de la reglamentación legislativa de la fijación de una multa es lograr que la sanción pecuniaria sea más eficaz y justa¹¹⁸. Esta pena puede ser provista con una doble naturaleza, ya sea como pena principal y única de reprensión o estando supeditada a la imposición de otra pena aplicada como principal¹¹⁹. En el delito de defraudación tributaria la vemos desarrollada como una pena provista de una naturaleza accesorio, pues se prevé una pena privativa de libertad y 365 a 730 días- multa en el tipo base de defraudación. Sin embargo, en del tipo penal agravado cuando la cuantía defraudada supera las 100 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) se estima una pena de 730 a 1460 días- multa¹²⁰.

En la primera etapa de la determinación de la multa, el juez precisa la gravedad del acto ilícito, así como de la culpabilidad del autor. Luego se considera la solvencia del condenado, y por ende el monto del día multa¹²¹, esto permite que exista una precisión respecto a la sanción. Otro aspecto a tomar en cuenta respecto a los días-multa, es la posibilidad de convertir la multa en pena privativa de libertad, si es que esta no ha sido pagada.

¹¹⁴ GARCÍA Rada, Domingo., El delito tributario, Lima, 1975, p. 208.

¹¹⁵ Ibidem, p. 209.

¹¹⁶ Artículo 1° del Decreto Legislativo N°813.

¹¹⁷ HURTADO POZO, José y PARDO SALDARRIAGA, Víctor., *Manual de derecho penal. Parte general*, Ob. Cit., pp. 313-314.

¹¹⁸ HURTADO POZO, José., "La pena de multa", *Revista de Derecho y Ciencias Políticas*, Vol. 50, 1993, p. 948.

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ Artículo 5-D numeral 2 LPT.

¹²¹ HURTADO POZO, José y PRADO SALDARRIAGA, Víctor., *Manual de derecho penal. Parte general*, Ob. Cit., p. 634.

Se suma a las anteriores, una pena de inhabilitación prevista en el artículo 6° de la LPT, que establece una sanción no menor de seis ni mayor de siete años¹²², y está vinculada al oficio o cargo del cual se valió el sujeto para la comisión del delito, existiendo una conexión entre el delito cometido y el ejercicio del derecho afectado mediante la pena de inhabilitación¹²³. Se observa un interés por incrementar el carácter preventivo que cumple la pena en general, pues tal como se encuentra regulado, se inhabilita para ejercer por cuenta propia o por intermedio de terceros, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado¹²⁴. Esta pena puede ser principal cuando se impone independientemente sin sujeción a otra pena, o también se la puede aplicar de forma conjunta con la privativa de libertad y la multa, por otro lado, será accesoria cuando no existe por si sola y solo se aplica acompañada de una pena principal y se extiende por igual tiempo que la pena principal¹²⁵.

En este caso esta consecuencia penal en el delito de defraudación tributaria y sus modalidades se le considera como una pena principal e impuesta de manera autónoma, junto con la privación de la libertad y la multa, siendo que eventualmente podría ocasionarse un debate en cuanto a la proporcionalidad de la pena en estos delitos, ello debido a que se estarían aplicando acumulativamente tres clases de pena a los responsables¹²⁶.

En el tipo penal base se observa la aplicación de diversas clases de penas lo cual puede generar una problemática, pues no se presenta clara la interpretación para una posible prescripción, donde se prevé varias clases de penas¹²⁷. En este caso para determinar el plazo de prescripción se tomará el plazo de la pena más grave que contempla la pena privativa de libertad, de multa y de inhabilitación. En ese sentido, este delito prescribirá ordinariamente a los ocho años, contados desde la consumación del delito. Extraordinariamente a los doce años, debiendo iniciar el conteo del nuevo plazo de prescripción no desde la consumación del delito, sino desde que se interrumpe el plazo de prescripción ordinario¹²⁸.

En cuanto a la punibilidad, entendida como la “posibilidad legal de aplicación de una pena al cumplirse los presupuestos legalmente necesarios para que un injusto culpable pueda ser castigado”¹²⁹. Es posible que existan circunstancias modificativas, estamos hablando de las

¹²² Para ejercer por cuenta propia o por intermedio de un tercero, profesión, comercio, arte o industria. Art 6 LPT.

¹²³ AP N°2-2008, FJ 8°.

¹²⁴ Artículo 6 LPT.

¹²⁵ Artículos 37 y 39 del CPP.

¹²⁶ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2016, Ob. Cit., p.1496.

¹²⁷ Ibidem, p. 1442.

¹²⁸ ALPACA PÉREZ, Alfredo., “Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano”, Ob. Cit., p. 419.

¹²⁹ BUSTOS RUBIO, Miguel., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, *Estudios Penales y Criminológicos*, Vol. 35, 2015, p. 199.

agravantes, hechos constitutivos de delito que revisten de especial trascendencia y gravedad por lo defraudado¹³⁰, y que finalmente establecen una diferenciación en las sanciones, aunque existe sectores de la doctrina que manifiestan que dichas agravantes suponen un artificio, puesto que no lograrían aumentar la ilicitud del hecho o la culpabilidad del autor¹³¹.

2.10 Consecuencias accesorias

Para imponer una pena se debe acreditar la realización del tipo penal y que esto sea atribuible a un sujeto culpable con capacidad de acción, supuestos que finalmente le proporcionan legitimidad a la pena.

Conforme al principio de personalidad de las penas es exclusivamente la persona humana el sujeto capaz de responder penalmente¹³². Las llamadas sanciones clásicas están pensadas para una responsabilidad individual, es decir, se encuentran de alguna forma condicionadas por el principio de personalidad, por lo que la sanción se debe ver evidenciada también en bienes de carácter personal, como lo son la libertad, el patrimonio. Sin embargo, no se puede desconocer que existe ilicitud económica en las personas jurídicas y no será plausible la aplicación de una sanción de tipo personal, puesto que puede correrse el riesgo de una indebida personalización en el castigo o contrariamente a ello, lesionando injustamente a quien no es responsable. Además, es imposible obligar a responder penalmente a lo que es un “concepto jurídico”, entendiéndose que las personas jurídicas son entes ideales y ficticios creados por ley¹³³ y no responden penalmente, en virtud del principio *societas delinquere non potest*¹³⁴.

Se prevén en ese sentido “consecuencias accesorias” para las personas jurídicas, como medidas de carácter administrativo, su aplicación se dará en relación a la medida y la finalidad que se busque, y también para neutralizar los efectos del delito¹³⁵.

En el caso del delito bajo análisis, las consecuencias accesorias específicas que serán impuestas como medidas para las personas jurídicas que hubiesen sido utilizadas para la ejecución del delito tributario, con conocimiento de sus titulares, se encontraban reguladas en el artículo 17 de la LPT¹³⁶.

¹³⁰ COLINA RAMÍREZ, Edgar., *La defraudación tributaria en el código penal español: análisis jurídico-dogmático del art 305*. Edit. Bosch, Barcelona, 2010, pp. 433.

¹³¹ IBIDEM.

¹³² PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl., *Derecho penal. Parte especial*, 4ta ed., Tomo VII, Edit. IDEMSA, Lima, 2018, p. 210.

¹³³ Ibidem.

¹³⁴ MANERO CARRERAS, Olga., ‘‘La Responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)’’, *Crónica Tributaria*, Vol. 143, N°2, 2012, p. 58.

¹³⁵ Abanto VÁSQUEZ, Manuel., *Derecho penal económico*, Ob. Cit., p. 488.

¹³⁶ **Artículo 17° de la LPT:** ‘‘Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o

Sin embargo, el 13 de mayo de 2023 se publicó la Ley N°31740, “Ley que modifica la Ley N°30424, que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, para fortalecer la normativa anticorrupción referida a las personas jurídicas y promover el buen gobierno corporativo”. De esta forma se modificaron los artículos 1, 2, 3, 5, 7, 12, 17 y 18 de la Ley N°30424, y se incorpora a los delitos tributarios regulados en la LPT en la lista de delitos que pueden ser atribuidos a las personas jurídicas. Aunado a ello, se deroga artículo 17° de la LPT correspondiente a las consecuencias accesorias. En ese sentido, se aplicarán las medidas previstas en el artículo 5° de la Ley N°30424; las cuales serán impuestas por el juez en atención al requerimiento que realice el Ministerio Público y contra las personas jurídicas que resulten responsables de la comisión de estos delitos¹³⁷.

Asimismo, se modifica el extremo de la prohibición de contratar con el Estado que ya no será por un plazo “no mayor de cinco años” sino tendrá el carácter de definitivo. Esta nueva regulación abarca de manera más detallada lo que se encontraba ya especificado en el artículo 105-A del CP. Además, abarca supuestos que precedentemente solo estaban contemplados para algunos delitos. Se prevé que respecto al régimen de consecuencias accesorias que se encuentran reguladas en el artículo 105° CP¹³⁸ estas serán de aplicación a las personas jurídicas que no se encuentren comprendidas en el artículo 1° de la referida Ley.

alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas: *a)* Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años. *b)* Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas. *c)* Disolución de la persona jurídica. *d)* Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años”.

¹³⁷ Artículo 5° de la Ley N°31740: El juez, a requerimiento del Ministerio Público, impone, según corresponda, las siguientes medidas administrativas contra las personas jurídicas que resulten responsables de la comisión de los delitos previstos en el artículo 1: A. Multa. B. Inhabilitación, en cualquiera de las siguientes modalidades: 1. Suspensión de sus actividades sociales por un plazo no menor de seis meses ni mayor de dos años. 2. Prohibición de llevar a cabo en el futuro actividades de la misma clase o naturaleza de aquellas en cuya realización se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. La prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. La prohibición temporal no será menor de un año ni mayor de cinco años. 3. Para contratar con el Estado de carácter definitivo. C. Cancelación de licencias, concesiones, derechos y otras autorizaciones administrativas o municipales. D. Clausura de sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal es no menor de un año ni mayor de cinco años. E. Disolución.

¹³⁸ Artículo 105°: Medidas aplicables a las personas jurídicas. - Si el hecho punible fuere cometido en ejercicio de la actividad de cualquier persona jurídica o utilizando su organización para favorecerlo o encubrirlo, el Juez deberá aplicar todas o algunas de las medidas siguientes:

1. Clausura de sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal no excederá de cinco años.
2. Disolución y liquidación de la sociedad, asociación, fundación, cooperativa o comité.
3. Suspensión de las actividades de la sociedad, asociación, fundación, cooperativa o comité por un plazo no mayor de dos años.
4. Prohibición a la sociedad, fundación, asociación, cooperativa o comité de realizar en el futuro actividades, de la clase de aquellas en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. La prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. La prohibición temporal no será mayor de cinco años.
5. Multa no menor de cinco ni mayor de quinientas unidades impositivas tributarias. (...) Cuando alguna de estas medidas fuera aplicada, el Juez ordenará a la autoridad competente que disponga la intervención de

Algún sector de la doctrina considera que estas consecuencias accesorias tienen naturaleza administrativa, no debiendo ser consideradas como verdaderas penas¹³⁹. Por otro lado, la doctrina nacional mayoritaria las califica como sanciones penales especiales¹⁴⁰. Además, en cuanto a la responsabilidad directa, después de una acreditación probatoria de responsabilidad, esta recae sobre los directivos partícipes; no sobre la persona jurídica como tal. Sin embargo, dichas medidas constituyen una responsabilidad acumulativa toda vez que no sustituye la responsabilidad de los sujetos naturales¹⁴¹.

2.11 Regularización tributaria

La importancia de analizar este supuesto, es debido a que se le considera una causa material de exclusión de punibilidad, de acuerdo a fundamento noveno del Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116. Abarca todas aquellas circunstancias ajenas a los elementos constitutivos de delito, sean concomitantes o posteriores y levantan la necesidad de imponer una sanción penal¹⁴², hacen improcedente el ejercicio de la acción penal y tendrán por ello efectos liberatorios, que alcanzaran a todos los intervinientes. Abarca también todas aquellas posibles irregularidades cometidas respecto a la deuda tributaria, siendo que esta opera con dos particularidades, que sea de actuación voluntaria y que se dé el pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, etc.¹⁴³.

La regularización constituye el pago de la totalidad de una deuda tributaria o el saldo a favor de cualquier otro beneficio tributario que se haya obtenido de manera indebida. El artículo 189° del Código tributario también manifiesta que no procederá acción penal si se regulariza dicha situación que se originó por la “comisión” de un delito tributario antes del inicio de una investigación fiscal o de una fiscalización tributaria. Por investigación basta con entenderse con el inicio de una investigación preliminar, y en cuanto a la fiscalización tributaria basta con que se refiera al periodo en el que el ilícito penal se cometió. El beneficio de exclusión de pena por regularización exige el pago solamente de la deuda originada por la realización de una conducta constitutiva de delito tributario y no una derivada de diversos tributos o periodos¹⁴⁴.

la persona jurídica para salvaguardar los derechos de los trabajadores y de los acreedores de la persona jurídica hasta por un período de dos años. El cambio de la razón social, la personería jurídica o la reorganización societaria, no impedirá la aplicación de estas medidas.

¹³⁹ MANERO CARRERAS, Olga., ‘La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)’, Ob. Cit., p. 66.

¹⁴⁰ GARCÍA CAVERO, Percy., *Lecciones de derecho penal: parte general*, Edit. Grijley, Lima, 2008, pp. 757 y ss.

¹⁴¹ MANERO CARRERAS, Olga., ‘La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)’, Ob. Cit., p. 64.

¹⁴² GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico, parte especial*, 2007, Ob. Cit., p. 123.

¹⁴³ REÁTEGUI SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Ob. Cit., p. 41.

¹⁴⁴ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2007, Ob. Cit., p. 116.

Sobre la finalidad de esta figura, algunos consideran que lo que se busca es que se realice el pago efectivo de los tributos dejados de pagar, a cambio de no continuar con la persecución penal. Sin embargo, esta postura presenta objeciones puesto que, si eso es lo que se busca con su aplicación, no tendría sentido que se limite la misma hasta antes de que se inicie una investigación fiscal o fiscalización tributaria. Otros manifiestan que se busca el fomentar que el ciudadano contribuya a la detección de la defraudación debido a que la administración está en una situación de necesidad para investigar dichas conductas fraudulentas. Sin embargo, también se cuestiona esta posición debido a que lo que se quiere es la posibilidad de detectar defraudación, que no tendría por qué ser necesario el pago. Otro sector manifiesta que es una posibilidad de que el defraudador vuelva a una sinceridad tributaria, lo que se cuestiona en este punto es, si es que luego de la regularización realmente se vuelve a una sinceridad¹⁴⁵. Por otro lado, se cuestiona si es que realmente la regularización puede funcionar como una compensación, no se explicaría su limitación a solo los delitos tributarios, surge la pregunta de por qué no se podría aplicar también a otros.

La doctrina española considera que la regularización puede ordenarse en la sistemática del desistimiento, que entiende que este instituto se corresponde con el desistimiento de la tentativa, ya que dichos autores entienden que al regularizar el obligado está actuando antes de consumado el delito¹⁴⁶. Sin embargo, otra parte lo cuestiona y considera que no podrían verse equiparados ambos fundamentos, toda vez que el desistimiento operaría en conductas cuyo sentido social resulta revocable. Mientras que la regularización tributaria se ejerce respecto a delitos tributarios plenamente consumados¹⁴⁷, y luego de la consumación no es posible hablar de desistimiento, pues los esfuerzos están destinados a impedir la ejecución o consumación del delito. Otro sector doctrinario considera que la regularización tributaria podría estaría respondiendo a criterios de eficiencia en la recaudación¹⁴⁸. Sin embargo, como la defraudación tributaria ya se encuentra consumada, su fundamentación jurídico-penal puede evidenciarse al nivel de función de la pena, pues explica la búsqueda por restablecer la vigencia de la norma defraudada por el delito. Se explica la regularización tributaria, si es que se produce una recuperación de confianza de la norma infringida, por lo que ya no sería necesaria la aplicación de una pena¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Ibidem.

¹⁴⁶ MONTERO, Federico., ‘‘La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva’’, *InDret*, N°2, 2020, p. 6.

¹⁴⁷ Ibidem.

¹⁴⁸ REAÑO PESCHIERA, José Leandro., ‘‘Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial’’, *Revista Ius et Veritas*, N°26, 2003, p. 295.

¹⁴⁹ GARCÍA CAVERO, Percy., *Derecho penal económico. Parte especial*, 2007, Ob. Cit., p. 118.

Nuestra legislación ha seguido el modelo español, sin haberlo adaptado de manera completa, esta figura opera a nivel administrativo e impide la persecución penal, pese a que el injusto penal está completo, si es que se hace el pago de la deuda tributaria¹⁵⁰.

En las modificaciones al Código Tributario, DL N°816 mediante la Ley N°27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se introduce la figura de la “regularización de situación tributaria”. La incorporación de esta figura no fue tan clara, pues no se evidencia una distinción entre regularización tributaria y una penal. Hasta antes de dichas modificaciones en 1998, una vez consumado el delito de defraudación tributaria no se permitía la exoneración de continuación de un proceso penal, una vez que se encontraba producida la denuncia¹⁵¹.

La regularización tributaria se refiere al hecho, más no al autor, pues se impedirá un proceso penal por un hecho que puede ser objeto de regularización, y abarca los delitos comprendidos en la LPT¹⁵², siempre que impliquen una falta de pago de tributos u obtención indebida de ventajas tributarias. También abarca las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales cometidas en relación a deudas tributarias.

2.12 Aspectos procesales: Valor del informe de indicios de delito tributario

En el delito de defraudación tributaria, la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria actúa como responsable de la representación jurídica de los derechos e intereses de la Sunat. Por ende, se constituye en su labor técnica de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y también de la persecución a los que infringen la legislación tributaria, ya sea como infracciones o delitos tributarios¹⁵³.

En ese sentido el artículo 7° del DL N°813 refiere respecto a la acción penal y su relación con el órgano administrador, requisitos de procedibilidad¹⁵⁴, se entiende de dicho artículo que el persecutor del delito solo podrá formalizar la investigación con un informe previo que haya sido realizado por la Sunat, en ese sentido del numeral 2 del mismo, entiende que además el Ministerio Público realizará la investigación respectiva de considerarlo necesario contando con la participación de Sunat.

¹⁵⁰ Ibidem.

¹⁵¹ Ibidem.

¹⁵² REÁTEGUI SÁNCHEZ, James y CALDERÓN VALVERDE, Leonardo., *Delitos tributarios y aduaneros*, Ob. Cit., p. 42.

¹⁵³ Casación N°901-2019/Cañete, FJ 3°.

¹⁵⁴ Artículo 7°: Requisitos de Procedibilidad: 1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. 2. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo.

El artículo 13° de la misma Ley dispone que cualquier persona podrá denunciar ante este órgano tributario la comisión de infracciones que contemplen acciones fraudulentas¹⁵⁵. Es la Administración tributaria quien está llamada a desempeñar un papel fundamental en la persecución de estos delitos, sobre todo sabiendo que su ámbito de actuación le permite conocer situaciones y hechos que revelen fraude. No puede permanecer ajena ante las manifestaciones de represión de normas tributarias, convirtiéndose de esta forma en detectora dentro de los parámetros de sus atribuciones de la comprobación e investigación de comportamientos presumiblemente constitutivos de delito fiscal¹⁵⁶.

El órgano tributario da cuenta inicialmente de una pericia institucional la cual es un informe de presunción de delito, que es un documento sustentatorio respecto a las diligencias que se realizan en una fiscalización tributaria regular y contiene un análisis interpretativo las demás normas fiscales. Se requiere documentación que las personas físicas y jurídicas deben tener en su ámbito mercantil, fiscalizando, indagando, averiguando, etc. Este informe tiene una configuración pericial y de aporte documental y debe ser valorado por el respectivo órgano jurisdiccional, inclusive se considera que no hace falta una pericia oficial distinta para que el órgano jurisdiccional forme su convicción¹⁵⁷, lo cual no impide que no pueda ser observado por las partes acusadas a través de los descargos que considere o a través de una pericia contable de parte, y el persecutor o juzgador pedir una aclaración u ampliación de ser el caso.

Es importante aclarar en este apartado que atendiendo al artículo 192° del TUO del Código Tributario Peruano, cuando la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones considere la existencia de indicios de la comisión del delito tributario y aduanero, lo deberá comunicar al Ministerio Público, sin que sea necesaria la culminación de la fiscalización. Por otro lado, el artículo 193° del mismo código dispone que la Administración tributaria formulará la denuncia si encuentran indicios razonables de delitos en general. Este apartado de “indicios razonables” lo que nos muestra es una exigencia que deberá estar plasmada propiamente en un informe de indicios que detallará lo que Sunat encontró en su actuación. Este debe ser entendido como un requisito de procedibilidad¹⁵⁸ y no debe ser confundido con los informes técnicos o contables de Sunat¹⁵⁹, pues estos tienen consideraciones de pericias institucionales, provenientes de un órgano técnico que ha seguido procedimientos específicos de fiscalización

¹⁵⁵ Artículo 178° CT.

¹⁵⁶ RIBES RIBES, Aurora., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Ob. Cit., p. 53.

¹⁵⁷ RN N°1910-2018/Lima, FJ 5°.

¹⁵⁸ Casación N°1159-2021/Arequipa, FJ 5°.

¹⁵⁹ Art 194 CT.

tributaria, ya sea a través de cruces de información, colaboración con terceros y otros medios válidos para detectar injustos tributarios¹⁶⁰.

Surge la interrogante respecto al valor que adquieren estos informes periciales contables que pueda emitir Sunat, para que se incoe y efectúe por medio del Ministerio Público un proceso penal, puesto que se infiere que los informes de indicios de delito cumplen una función de procedibilidad en cuanto al inicio de la investigación. Pero es con el informe técnico con el cual el órgano persecutor se faculta para disponer la formalización de la investigación, y es en este sentido que surge el cuestionamiento respecto a la valía de los mismos. La Casación N°901-2019/Cañete, en su fundamento tercero, manifiesta que el informe que elabora Sunat, para justificar los cargos por delito tributario, tiene carácter pericial y se encuentra en el artículo 194° del TUO del Código Tributario. De acuerdo con la ello, dichos informes tendrán “para todo efecto legal, el valor de pericia institucional”.

Sin embargo, surgen ciertos cuestionamientos respecto a la calidad del órgano tributario como parte y a su vez testigo. No obstante, corresponde entender que Sunat es una institución pública descentralizada del sector de Economía y Finanzas, es decir, posee autonomía funcional y técnica y no sería oportuno concluir que además de su actividad previa de fiscalización de tributos, no pueda desarrollar actividad pericial oficial. Se entiende que posee controles internos propios, así como autorización y funcionarios capacitados para realizar dicha actividad¹⁶¹. Es por eso que la propia normativa penal, apoyándose de un sistema garantista, proporciona herramientas para que en caso de encontrarse las partes en desacuerdo con las conclusiones del informe pericial oficial podrán realizar sus observaciones en el plazo de cinco días luego de haber sido debidamente notificado a las partes¹⁶².

¹⁶⁰ R.N N°5388-2008-Lima, FJ 5°.

¹⁶¹ Casación N°901-2019/Cañete, FJ 3°.

¹⁶² Artículo 180° CPP.

Capítulo 3

Análisis del caso concreto

Luego de delimitar los contornos del injusto penal bajo análisis, corresponde aplicar los conocimientos adquiridos en el caso concreto. Para tal efecto, primero se realizará un análisis jurídico penal partiendo del enfoque de la Administración Tributaria, es decir, de la denuncia y su interpretación de las normas tributarias. En la segunda parte del capítulo se tomará postura sobre las cuestiones de índole mercantil y tributario, para luego determinar la configuración del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de rentas o la atipicidad del hecho.

3.1. Análisis de la denuncia interpuesta por Sunat

La denuncia interpuesta por la AT desarrolla, en primer lugar, cuestiones de carácter extra penal. En concreto, cuestiona la distribución diferenciada de utilidades por ser contraria a la Ley General de Sociedades y la excluye del supuesto de hecho de la exoneración tributaria prevista en el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto a la cuestión mercantil, sostiene que el monto concedido al socio mayoritario excedió a su participación en la sociedad, constituyendo una indebida distribución de beneficios en la empresa, según los artículos 39° y 40° de la LGS. Aunado a ello, señala que en el estatuto de CONIRSA no se consideró que la Junta General de Accionistas pueda disponer un reparto de utilidades distinto a los porcentajes de participación de los socios. Por lo expuesto, la AT no califica como dividendo el monto adicional concedido a OPIC, en lugar concibe la operación como una cesión de resultados. Esto porque los socios GYM, JJC Contratistas Generales e ICCGSA se desprendieron de sus utilidades para beneficiar a OPIC¹⁶³.

De lo anterior se advierte que para la AT el concepto no es un dividendo, por derivar de una distribución de utilidades contraria a la normativa de la LGS. Por tanto, no califica como dividendo percibido entre personas jurídicas domiciliadas y exonerado del pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el literal a) artículo 24°-B de la LIR¹⁶⁴. Al respecto concluye

¹⁶³ Requerimiento N°0122170002345SUNAT. Mediante este documento se solicita a la empresa fiscalizada, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, libros y registros contables y demás documentos y/ o información vinculada a obligaciones o beneficios tributarios. La información exhibida por la empresa fiscalizada se debe mantener a disposición del agente fiscalizador hasta la culminación de su evaluación.

¹⁶⁴ Artículo 24-B de la LIR: “Para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución. Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los Artículos 73-A y 76, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina”.

que OPIC debió declarar ese ingreso adicional, ascendente a S/. 25,853,256, como un ingreso extraordinario gravado de conformidad con el artículo 3 de la LIR¹⁶⁵.

Partiendo de ese razonamiento, la AT identifica como maniobra fraudulenta de OPIC el ingresar a su contabilidad y declarar indebidamente montos en calidad de dividendos. Operación que le permitió ocultar una parte de los ingresos recibidos durante el mes de junio de 2011, obteniendo así un beneficio ilícito derivado del no pago de tributos. Pues al no tener dichos ingresos verdaderamente naturaleza de dividendos, sino de ingresos extraordinarios, debían encontrarse afectos al impuesto a la renta, el cual no fue pagado.

En consecuencia, la entidad denunció el hecho por la supuesta comisión del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos afectos al Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2011. Ilícito penal previsto y sancionado por el artículo 1 y el inciso a) del artículo 2 de la LPT. En adición, por generar un perjuicio económico al estado de S/7,755,976.80 (siete millones setecientos cincuenta y cinco mil novecientos setenta y seis soles y ochenta centavos), se consignó la agravante contenida en el numeral 2) del artículo 5-D del mencionado cuerpo normativo¹⁶⁶.

Tabla 11

Datos económicos del perjuicio fiscal al Estado

Período	Tributo	Perjuicio fiscal por reducción de pérdidas	Perjuicio fiscal por reducción a saldo a favor	Perjuicio fiscal total
2011	Renta	7,109,399.70	646,577.10	7,755,976.80
	Totales	7,109,399.70	646,577.10	7,755,976.80

Nota. Denuncia

¹⁶⁵ Artículo 3 de la LIR: “Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago: (...) 6) Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 14 o de establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría”.

¹⁶⁶ Artículo 5-D de la LPT: “La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

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

3.1.1 *Análisis jurídico penal*

En este apartado se determinará la configuración del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento partiendo de la interpretación realizada por la AT respecto de las normas mercantiles y tributarias aplicables al caso en concreto. Es decir, si consideramos que el beneficio que excede la participación de OPIC no es un dividendo sino un ingreso extraordinario afecto al pago de impuestos ¿declarar dicho ingreso como un dividendo percibido entre personas jurídicas configura un hecho punible?

3.1.2 *Solución a nivel de la tipicidad objetiva*

Para la realización de la modalidad de ocultamiento de rentas es necesario verificar la concurrencia de los elementos del tipo objetivo, conforme a los artículos 1 y 2 literal a) de la LPT¹⁶⁷. En primer lugar, se ubicará la acción u omisión del agente, consistente en ocultar sus bienes, ingresos o rentas. Según la denuncia, OPIC ocultó parte de sus rentas cuando declaró como dividendos lo que, según la AT, son ingresos extraordinarios. Se advierte que obligación de declarar está presente como presupuesto esencial para la realización del tipo penal, sin embargo, no se evidencia que el agente haya ocultado información sobre sus ingresos, si no que más bien los declara permitiendo su identificación plena. Esto se hace más evidente cuando repasamos los escenarios comunes de realización del tipo penal, por ejemplo: las operaciones en el exterior o interior que dificulten a la Sunat su identificación para fines tributarios, ventas no facturadas, subvaluación de ventas, doble juego de comprobantes de pago, entre otros.

De acuerdo con la LPT es necesario que el agente oculte empleando “artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta”. La AT señala que la maniobra fraudulenta utilizada por OPIC fue declarar indebidamente montos en calidad de dividendos. En ese sentido, para determinar si la declaración del contribuyente tiene entidad suficiente para ocultar a la autoridad parte de los ingresos, se deberá considerar las circunstancias que rodean el hecho y la capacidad para inducir a error al sujeto pasivo¹⁶⁸. Es de conocimiento que la AT hace referencia a otros hechos presuntamente delictivos para identificar el medio comisivo fraudulento. Sin embargo, en este apartado se determinará si la declaración, producto de una interpretación razonable de

¹⁶⁷ Artículo 1 de la LPT: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.”

Artículo 2 de la LPT: “Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar”.

¹⁶⁸ GARCÍA HUANCA, Luis Enrique., *Exégesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal*, Ob. Cit., p. 200.

las normas tributarias, presentada ante a AT; constituye un medio fraudulento cuando colisiona con la calificación determinada por la AT. Es decir, se evaluará si declarar como dividendos, lo que la Sunat califica como ingresos extraordinarios, es una forma fraudulenta de ocultar rentas a la autoridad tributaria.

Considerando que los datos consignados en la declaración gozan de veracidad y la calificación de los ingresos es producto de una interpretación razonable de las normas tributarias, aun cuando colisione con la postura de la AT, no se evidencia el empleo de ‘‘artificio, astucia, engaño, ardid u otro medio fraudulento’’ en la declaración presentada. En este escenario se advierte la divergencia entre la calificación que realiza el contribuyente y la autoridad tributaria, sin embargo, una postura contraria de Sunat no convierte en fraudulenta la declaración del contribuyente. Sobre todo, cuando la calificación responde a una interpretación razonable de las normas tributarias y no existe un precedente vinculante que la excluya.

El escenario descrito conlleva a consecuencias diferentes, por un lado, está la interpretación del contribuyente que concluye la inexistencia de una obligación tributaria. Pues declara el ingreso percibido como dividendos entre personas jurídicas domiciliadas y se acoge a la exoneración tributaria prevista en el artículo 24-B de la LIR. Y por otro, la AT que sostiene la existencia de una obligación que recae sobre OPIC respecto al pago del IR. Pues para la AT, el ingreso extraordinario califica como renta de tercera categoría y está sujeto al pago del 30% por IR. Considerando que la base imponible era 25,853,256 soles, OPIC estaba obligado y no pagó el IR ascendente a 7,755,976.80 soles.

3.1.3 Solución a nivel de la tipicidad subjetiva

En el apartado anterior se verificó la concurrencia de los elementos que exige el tipo objetivo del injusto. Corresponde ahora analizar si se presentan las condiciones para imputar el conocimiento de tales elementos al sujeto activo. Considerando que el tipo penal bajo análisis es un delito doloso, este deberá abarcar todos los elementos del tipo objetivo, entre ellos, la existencia de una obligación tributaria de pago. Lo que implica que el agente no solo debe conocer la existencia de un hecho imponible, es decir, los hechos que permiten el nacimiento del deber de tributar; sino también deberá tener conocimiento de la prestación pecuniaria que debe a la AT. En la medida en que el sujeto activo conozca la existencia de una obligación tributaria de pago, podrá conocer también el presupuesto de la prohibición¹⁶⁹. Puesto que quien conoce tener una obligación tributaria y deuda tributaria, conoce también la prohibición del incumplimiento de la obligación.

¹⁶⁹ ALPACA PÉREZ, Alfredo., *Delitos tributarios y aduaneros*. Edit. Ubi Lex Asesores, Lima, 2015, p. 241.

En ese sentido, para afirmar que OPIC actuó dolosamente es necesario poder imputar su conocimiento sobre el hecho imponible generador de la obligación jurídico tributaria, es decir, saber que adeudaba impuestos. En el caso concreto, el agente cumple con su deber de declarar los ingresos, calificándolos como dividendos percibidos entre personas jurídicas domiciliadas y acogiendo a la exoneración prevista en el artículo 24-B de la LIR. Como resultado de su interpretación y calificación, el agente concluye la inexistencia de una obligación tributaria.

Considerando que la declaración del contribuyente contiene información real y la calificación tributaria consignada es el resultado de una interpretación racional de las normas tributarias, resulta válido concluir que OPIC no tenía conocimiento de la existencia de una obligación tributaria. El error invencible sobre dicho elemento del tipo penal excluye el dolo en el delito de defraudación tributaria, convirtiendo la conducta en atípica. Ahora bien, aún si se considera que es un error vencible, no se configurará el delito por no admitir responsabilidad a título de culpa.

Por lo expuesto, en virtud del artículo 14 del Código Penal, el cual pregona que la verificación de un estado de error sobre los elementos del tipo penal tiene como consecuencia de la ausencia de tipicidad del hecho¹⁷⁰; se concluye que declarar como dividendos percibidos entre personas jurídicas domiciliadas al ingreso que excede la participación accionaria y acogerse a la exoneración tributaria del IR no configura el delito de defraudación tributaria por la atipicidad del hecho.

3.2. Toma de postura

3.2.1 *La validez de la distribución diferenciada de porcentajes de participación dispuesto por la junta general de accionistas de una sociedad anónima*

La junta general de accionistas, de acuerdo al artículo 111 de la Ley General de Sociedades, es el órgano supremo de la sociedad, funciona como ente organizador del conjunto de los socios, a fin de adoptar acuerdos, y mediante el voto se pueda formar la voluntad del órgano y de la propia sociedad¹⁷¹, es decir el desarrollo de su objeto social¹⁷². Los accionistas constituidos en junta general, debidamente convocada y con el *quorum* correspondiente, deciden por la mayoría en los asuntos propios de su competencia. Todos los disidentes e

¹⁷⁰ CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tomo II. Edit. Gaceta Jurídica, 2019, p. 434

¹⁷¹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando., *La junta general en las sociedades de capital*, Edit. Aranzandi, Navarra, 2007, p. 37.

¹⁷² HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo., *La junta general de accionistas. Tratado de Derecho Mercantil*, Tomo I, Edit. Gaceta Jurídica, Lima, 2003, p. 413.

inclusive quienes no hubiesen participado en la reunión están sometidos a los acuerdos adoptados por la junta general.

Para que los acuerdos de la JGA adquieran validez estos deben seguir los requerimientos determinados en la norma, principalmente los relacionados a la participación de los accionistas, el *quorum* simple¹⁷³ y el calificado¹⁷⁴. La norma societaria indica también que los acuerdos en JGA se adoptan, por la mayoría absoluta de las acciones suscritas con derecho a voto representadas en la sesión¹⁷⁵.

Así pues, si se han respetado los requisitos formales y materiales establecidos para adoptar acuerdos en JGA, como el *quorum* requerido para ello, estos serán válidamente establecidos, puesto que ello reviste de legalidad y legitimidad la decisión adoptada en la junta.

Respecto a la distribución de utilidades, en el artículo 39° de la LGS, se encuentran reglas generales, que son aplicables a todas las sociedades, y expresa lo siguiente: “La distribución de beneficios a los socios se realiza en proporción a sus aportes al capital. Sin embargo, el pacto social o el estatuto pueden fijar otras proporciones o formas distintas de distribución de los beneficios (...)”. Aquí la norma indica manifiestamente que si se desea incorporar proporciones distintas deberá hacerse mediante pacto social o estatuto.

Sin embargo, en virtud del principio de especialidad se debe aplicar el artículo 230° de la LGS¹⁷⁶, contenido en el apartado específico de las Sociedades Anónimas. El numeral 2 del mencionado artículo señala que “todas las acciones de la sociedad, aun cuando no se encuentran totalmente pagadas, tienen derecho al dividendo, salvo disposición contraria del estatuto o acuerdo de la junta general”. El extremo “salvo disposición contraria (...) o acuerdo de la junta general” permite que mediante junta general de accionistas se puedan establecer reglas diferentes respecto a la distribución de beneficios. Si bien es cierto, en principio, los accionistas

¹⁷³ Art 125 LGS. - Quórum simple: Salvo lo previsto en el artículo siguiente, la junta general queda válidamente constituida en primera convocatoria cuando se encuentre representado, cuando menos, el cincuenta por ciento de las acciones suscritas con derecho a voto. En segunda convocatoria, será suficiente la concurrencia de cualquier número de acciones suscritas con derecho a voto. En todo caso podrá llevarse a cabo la Junta, aun cuando las acciones representadas en ella pertenezcan a un solo titular.

¹⁷⁴ Art 126 LGS: Quorum calificado: “Para que la junta general adopte válidamente acuerdos relacionados con los asuntos mencionados en los incisos 2, 3, 4, 5 y 7 del artículo 115, es necesaria en primera convocatoria, cuando menos, la concurrencia de dos tercios de las acciones suscritas con derecho a voto”.

¹⁷⁵ Art 127 LGS. - Adopción de acuerdos Los acuerdos se adoptan con el voto favorable de la mayoría absoluta de las acciones suscritas con derecho a voto representadas en la Junta. Cuando se trata de los asuntos mencionados en el artículo precedente, se requiere que el acuerdo se adopte por un número de acciones que represente, cuando menos, la mayoría absoluta de las acciones suscritas con derecho a voto. El estatuto puede establecer quórum y mayorías superiores a los señalados en este artículo y en los artículos 125 y 126, pero nunca inferiores.

¹⁷⁶ Art 230 LGS. - 1. Solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición, y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado. 2. “Todas las acciones de la sociedad, aun cuando no se encuentren totalmente pagadas, tienen el mismo derecho al dividendo, salvo disposición contraria del estatuto o acuerdo de la junta general.

tienen derecho a percibir beneficios en proporción equivalente a su participación accionaria, según el artículo 230° esto puede ser modificado mediante un acuerdo en la junta general de accionistas.

Por otro lado, tanto el Pacto Social o Estatuto, así como la junta general de accionistas se encuentran conformados por los mismos socios, y en las relaciones jurídicos entre privados se toma en cuenta el principio de la Autonomía de la Voluntad. Según el Tribunal Constitucional, dicha autonomía se define como la capacidad que permite a las personas regular sus intereses y relaciones de conformidad con su propia voluntad¹⁷⁷, es una decisión libre de la persona para darle contenido a sus actos, ya sea de hacer o de no hacer¹⁷⁸.

Este principio materializado en la distribución de utilidades que se adopte en una junta general, cimienta el derecho societario. Sin embargo, el mismo se encuentra delimitado por el propio ordenamiento, pues cualquier acto jurídico no podrá ser contrario al orden público y las buenas costumbres¹⁷⁹, ni podrá perjudicar a terceros, en el caso analizado, a los socios restantes, pues si el acuerdo de distribución de utilidades transgrede el derecho de dividendo de uno de los socios, la sola voluntad de los otros, no será motivo suficiente, para transgredir esos derechos. Esta libertad y autonomía no puede expandirse de manera ilimitada, siendo que hasta cierto punto tendría que restringirse para permitir el ejercicio de otras libertades¹⁸⁰,

En ese sentido, resulta válida la distribución de dividendos realizada por CONIRSA, con fecha 1 de junio de 2011, donde la junta general de accionistas decidió por unanimidad el reparto de los beneficios de forma distinta a los porcentajes que detentaban los socios según el estatuto de la empresa.

3.2.2 Calificación tributaria del ingreso adicional a la participación percibido por el socio mayoritario en la distribución de utilidades

De acuerdo con el marco fáctico, el 1 de junio de 2011 la Junta General de Accionistas de CONIRSA S.A. realizó la distribución de utilidades y aprobó dividendos correspondientes al ejercicio del año 2010. En virtud de ello concedió el 86% del total de utilidades a Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C. titular del 70% del capital social de CONIRSA. Esto significó un 16%, ascendente a S/25,853,256 soles, más de lo que le correspondía según su participación social. El objetivo de este apartado es determinar el régimen tributario aplicable

¹⁷⁷ EXP. N° 047-2004-AI/TC, 24 de abril de 2006, F.J.44.

¹⁷⁸ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. Autonomía de la voluntad y derechos fundamentales. Octubre 2006, [fecha de consulta: 01 julio 2023]. Actualidad Jurídica, p. 3.

¹⁷⁹ Artículo V, Código Civil peruano.

¹⁸⁰ Ibidem.

a dicho beneficio que excedió la participación del socio y se le concedió en la distribución de utilidades.

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades califican como renta de segunda categoría de conformidad con el literal i) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada mediante Decreto Legislativo N°774¹⁸¹. No obstante, para determinar si este es el régimen aplicable, la norma nos da luces sobre lo que debe entenderse por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades para los efectos de Impuesto a la Renta, para ello detalla ocho supuestos en el artículo 24-A¹⁸².

La cláusula que permite calificar como renta ‘‘cualquier otra forma de distribución de utilidades’’ devela que el sentido de la norma no es restringir su aplicación a las modalidades de reparto de utilidades prevista en el derecho societario¹⁸³. El literal a) del artículo 24-A no

¹⁸¹ Inciso incorporado por el Artículo 7 de la Ley N°27804, publicada el 2 de agosto de 2002.

¹⁸² Artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta:

- a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.
- b) La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie, salvo en títulos de propia emisión representativos del capital.
- c) La reducción de capital hasta por el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades.
- d) La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.
- e) Las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.
- f) Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean Empresas de Operaciones Múltiples o Empresas de Arrendamiento Financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación y siempre que no exista obligación para devolver o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución exceda de doce meses, la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.
No es de aplicación la presunción contenida en el párrafo anterior a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión.
- g) Toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados.
El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el Artículo 55 de esta Ley.
- h) El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas, así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado.

¹⁸³ No es la primera vez que el derecho tributario evitar restringir sus interpretaciones a los contornos de las instituciones mercantiles. El precedente vinculante establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N°02398-11-2021, nos brinda un claro ejemplo de lo señalado. La cuestión planteada era determinar si el beneficio derivado del contrato de asociación en partición califica como renta como dividendos y otras formas

establece la *condictio sine qua non* para calificar como renta que el importe percibido sea proporcional a la participación social. El legislador tampoco excluye esa forma de distribución de utilidades cuando señala que la capitalización de utilidades, reservas, primas, ajuste por reexpresión, excedente de revaluación o de cualquier otra cuenta de patrimonio, no serán considerados dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Una situación distinta encontramos en el literal a) del artículo 13-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N°122-94-EF que señala un límite, para los dividendos por créditos otorgados a los socios, en los siguientes términos: “Las utilidades distribuidas a que se refiere el inciso f) del artículo 24-A de la Ley se generarán únicamente respecto del monto que le corresponde al socio, asociado, titular o persona que integra la persona jurídica en las utilidades o reservas de libre disposición. En caso que el crédito o entrega exceda de tal monto, la diferencia se considerará como préstamo y se configurarán los intereses presuntos a que se refiere el artículo 26 de la Ley, salvo prueba en contrario”. El literal f) del artículo 24-A señala que todo crédito, hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, será considerado como dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades. Sin embargo, el literal a) del artículo 13-A del Reglamento de la Ley, establece un límite importante, el crédito otorgado al socio será calificado como renta “únicamente respecto del monto que le corresponde”, el exceso será calificado como préstamo. Este límite no se predica de todos los supuestos del artículo 24-A, pues no se debe distinguir donde la ley no distingue de acuerdo con el principio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. Si la voluntad del legislador fuera considerar renta únicamente al ingreso equivalente a la participación del socio, como sucede en el literal a) del artículo 13-A del RL, la limitación estuviera presente en los artículos correspondientes.

de distribución de utilidades según la Ley del Impuesto a la Renta. En principio, artículo 24-A de la Ley señala que se considerará renta las utilidades distribuidas por las personas jurídicas mencionadas en el artículo 14. Este artículo no menciona a los contratos de asociación en participación, pues de acuerdo con el artículo 441 de la Ley General de Sociedad las asociaciones en participación no tienen personería jurídica ni está obligada a tener contabilidad independiente. El Tribunal realiza una interpretación apartándose de los contornos de lo societariamente debe entenderse por asociación en participación y enfatiza que en la realidad el asociado percibe un beneficio producto de su derecho a participar en la utilidades o resultado del negocio objeto del contrato. Por tanto, dicho ingreso calificará como renta de segunda categoría en virtud del inciso a) del artículo 24-A de la Ley. Este precedente vinculante da luces respecto de la interpretación de las normas tributarias y la aplicación del principio de legalidad la calificación tributaria. Trasladando la lógica del Tribunal al caso en concreto, podemos sostener que restringir las modalidades de distribución de utilidades a las señaladas en la LGS cuando la LIR no ha establecido ese límite, es una interpretación errónea. Los supuestos que no serán considerados como dividendos y otras formas de distribución de utilidades están previstos en la LIR y no se derivan de una interpretación de la LGS. Pues son instrumentos legales que tienen distintas finalidades.

De lo expuesto se concluye que la distribución de utilidades proporcional a la participación de los socios no es la única forma de reparto de beneficios que considera la norma tributaria para los efectos del IR. Tampoco es una modalidad excluida de los supuestos que será considerados dividendos y otras formas de reparto de utilidades. Por tanto, el ingreso adicional percibido por el socio mayoritario califica como renta por considerarse como cualquier otra forma de distribución de utilidades de conformidad con el literal i) del artículo 24 y literal a) del 24-A de la Ley.

3.2.3 Consideraciones jurídicas respecto de la exoneración tributaria prevista en el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta

Una exoneración tributaria es aquel beneficio que se otorga a una actividad que se encuentra gravada por el hecho imponible, pero que se le excluye del mandato de pago, por un determinado período. Asimismo, la Resolución N°8945-5-2001 de fecha 31 de octubre de 2001, señala que las normas que regulan beneficios tributarios, es decir excepciones al régimen general, deben ser interpretadas en forma estricta y teniendo en cuenta el principio de legalidad¹⁸⁴.

La exoneración bajo análisis es la contenida en el artículo 24-B de la Ley¹⁸⁵, que señala lo siguiente: “para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución.

Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los Artículos 73-A y 76, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina.”

La finalidad de esta exoneración tributaria es evitar la doble imposición de un mismo hecho imponible. Esto significa que la persona jurídica que acuerde el reparto de utilidades entre sus socios no retendrá el 5% siempre y cuando el socio beneficiado sea también una persona jurídica domiciliada. De acuerdo con el artículo 73-A de la Ley, esta exoneración se extiende a redistribuciones sucesivas, es decir, cuando el beneficiado a su vez reparta las utilidades entre los socios que la conforman si y solo si también cumplan el requisito de ser

¹⁸⁴ YANGALI QUINTANILLA, Nyrka., *Código Tributario. Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de la Sunat*, Edit. Gaceta Jurídica, Lima, 2015, p. 71.

¹⁸⁵ Artículo 24-B incorporado por el artículo 9 de la Ley N°27804, publicada el 2 agosto 2002.

personas jurídicas domiciliadas. Si el socio que percibe los dividendos es una persona jurídica no domiciliadas en el país o persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país; existe la obligación de retener el 5%¹⁸⁶ de los dividendos o cualquier forma de distribución de utilidades percibidos.

En el apartado precedente se arribó a la conclusión que el ingreso adicional califica como renta por considerarse como otra forma de distribución de utilidades. Sin embargo, si el reparto de los beneficios se realiza entre dos personas jurídicas domiciliadas no existe la obligación de retener el porcentaje del Impuesto, de acuerdo con el artículo 24-B de la Ley.

El caso bajo análisis cumple con los requisitos previstos en la norma tributaria para gozar la exoneración, la distribución de utilidades se realiza entre dos personas jurídicas domiciliadas esto es CONISA S.A. y Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C. por tanto no existe el nacimiento de la obligación de retener el 5% del importe otorgado al socio beneficiado.

3.2.4 Análisis jurídico penal: la atipicidad objetiva del comportamiento

En el precedente análisis tributario se concluyó que el ingreso percibido por OPIC califica como renta de segunda categoría por otras formas de distribución de utilidades según el literal a) inciso 1 artículo 24-A de la LIR. Asimismo, goza de la exoneración tributaria prevista en el artículo 24-B del mismo cuerpo normativo, por ser un importe percibido entre personas jurídicas domiciliadas. Por tanto, no existe la obligación de retener el 5% por concepto del Impuesto a la Renta.

La existencia de una relación jurídico tributaria que vincule al agente del delito con pago de tributos es uno de los presupuestos para la comisión del tipo penal base del delito de defraudación tributaria, previsto en el artículo 1 del Decreto Legislativo N°813. En el caso concreto, la operación se encuentra exonerada por la LIR, por tanto, no existe la obligación de pagar el Impuesto. En conclusión, estamos ante un hecho atípico que no cumple con los elementos del tipo objetivo.

Finalmente, resulta necesario referirnos al literal a) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria, que regula la obtención indebida de beneficios tributarios. La acción típica consiste en ‘‘obtener exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de

¹⁸⁶ Es preciso señalar que el porcentaje de retención al momento de realización de los hechos materia de análisis era 4.1%. Actualmente, se retiene el 5% por concepto de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades en virtud de la modificación introducida por el artículo 3 del Decreto Legislativo N°1261 que entró en vigencia el 1 de enero de 2017.

hechos que permitan gozar de los mismos''. A diferencia del tipo penal base, para analizar este tipo agravado resulta irrelevante el impago parcial o total de tributos por parte del agente. El eje central es la creación de un escenario ficticio que hace incurrir en error a la AT para obtener beneficios fiscales. En el caso particular, no se advierte una manipulación o creación de los hechos para cumplir con las condiciones que la ley exige y gozar de una exoneración tributaria. Es decir, no existe una simulación respecto al reparto de dividendos o cualquier otra forma de utilidades entre personas jurídicas domiciliadas. Por lo que tampoco se configura la modalidad agravada del delito.



Conclusiones

Primero. La junta general de accionistas de una sociedad anónima puede disponer válidamente una forma distinta de distribución de utilidades al reparto equivalente a la participación accionaria de los socios. Ello en aplicación del numeral 2 del artículo 230° de la Ley General de Sociedades, el cual permite que, mediante disposición contraria del estatuto o acuerdo de la junta general, se modifique el derecho a recibir el mismo dividendo. Esta norma especial contempla la posibilidad de establecer reglas diferentes en lo referente a acciones y dividendos, y pareciera conflictuarse con la normativa general del artículo 39° de la Ley General de Sociedades, el cual señala que solo mediante pacto social o estatuto se pueden fijar otras proporciones o formas distintas de distribución de los beneficios. Sin embargo, en virtud del principio especialidad normativa prevalecerá lo prescripto por el artículo 230°. Por otro lado, esta disposición distinta de utilidades, se asienta en el principio de autonomía de la voluntad que se aplica en las relaciones jurídicas entre privados, permitiendo que puedan autorregularse de acuerdo a sus intereses. Ello con estricta observancia de los límites que el propio ordenamiento establece en el artículo V del Título Preliminar del Código Civil.

Segundo. Los ingresos que derivan del reparto de utilidades, distinto de la participación accionaria de los socios, califican como renta de segunda categoría por ser “cualquier otra forma de distribución de utilidades”, de acuerdo con el literal i) del artículo 24° y el literal a) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, si los ingresos son percibidos entre personas jurídicas domiciliadas estarán exonerados del pago del Impuesto a la Renta en virtud de artículo 24-B del mismo cuerpo normativo. Por tanto, la totalidad de lo percibido por el socio mayoritario, en el caso concreto, califica como renta de segunda categoría para los fines del Impuesto a la Renta. No obstante, tal ingreso está exonerado del pago del Impuesto por ser percibido entre personas jurídicas domiciliadas.

Tercero. La existencia de una obligación tributaria en un elemento normativo del delito de defraudación tributaria, regulado en el artículo 1° del Decreto Legislativo N°813. En el caso bajo análisis, los ingresos derivan de la distribución de utilidades dispuesta por la Junta General de Accionistas de CONIRSA y son percibidos entre personas jurídicas domiciliadas. Si bien el reparto no es equivalente al porcentaje de participación accionaria, este supuesto puede ser considerado para los efectos del Impuesto a la Renta; de acuerdo con el literal i) del artículo 24° de la Ley y exonerado de pago del Impuesto, según el artículo 24-B. En consecuencia, no existe la obligación del pago del Impuesto a la Renta, lo que conlleva a concluir la atipicidad del hecho por la falta de tal elemento normativo que exige el tipo penal.

Cuarto. El delito de defraudación tributaria, dada su configuración, solo admite imputación a título de dolo. Esto significa que el dolo deberá abarcar todos los elementos que integran el tipo penal bajo análisis, especialmente la existencia de una obligación tributaria. En ese sentido, si se realiza una interpretación distinta de las normas tributarias que conlleve a determinar la existencia de una obligación tributaria porque los ingresos percibidos, en exceso a la participación del socio, no califican como dividendos ni otra forma de distribución de utilidades, sino como ingresos extraordinarios afectos al pago de impuestos. Tampoco se configurará el delito por el desconocimiento de la existencia de una deuda tributaria y la falta del ánimo lesivo de la conducta. En virtud del artículo 14° del Código Penal, el error de tipo excluye el dolo cuando el agente desconoce la existencia de los elementos constitutivos del ilícito. En el caso concreto, el agente concluyó la inexistencia de la obligación tributaria en virtud de la exoneración prevista en la Ley. Por tanto, no es posible atribuir el conocimiento de la obligación, ni la intención de evitar fraudulentamente el pago.



Lista de abreviaturas

Art.	Artículo
Cit.	Citado
Coords.	Coordinadores
CP	Código Penal
CPP	Código Procesal Penal
CT	Código Tributario
DL	Decreto Legislativo
DS	Decreto Supremo
ed.	Edición
et al.	Otros
JGA	Junta General de Accionistas
IR	Impuesto a la Renta
ICCGSA	Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A
LGS	Ley General de Sociedades
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
LPT	Ley Penal Tributaria
Op. cit.	Obra citada
OPIC	Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción
p. / pp.	Página(s)
ss	Siguientes
Trad.	Traducción
UIT	Unidad Impositiva Tributaria
v. gr.	Por ejemplo
Vol.	Volumen

Referencias

- AARBOLEDA SANTA, Andrés Iván. 2016. «Recensión a SALAZAR MARÍN, MARIO, Acción e imputación. Principio y concepto de culpabilidad. Escuela dialéctica del derecho penal.» *Revista Nuevo Foro Penal* 12 (86).
- ABANTO VASQUEZ, Manuel. 2000. *Derecho penal económico. Parte especial*. Lima: IDEMSA.
- ALPACA PÉREZ, Alfredo. 2016. «Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano. En HURTADO POZO, José (Dir.) MENDOZA LLAMACPONCA, Fidel (Coord.) Temas de derecho penal económico: empresa y compliance.» *Anuario de Derecho penal 2013-2014* (Fondo Editorial PUCP).
- . 2015. *Delitos tributarios y aduaneros*. Lima: Ubi Lex Asesores.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, y Silvina BACIGALUPO. 2001. *Delitos tributarios y previsionales*. Buenos Aires: Hammurabi.
- . 2001. *Derecho penal económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.
- BONIFAZ, José Luis, Roberto URRUNAGA, y Carmen ASTORNE. 2008. «Estimación de los beneficios económicos de la carretera Interoceánica.» *Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico*.
- BRAMONT-ARIAS Torres, Luis Alberto, y María del Carmen GARCÍA CANTIZANO. 2008. *Manual de derecho penal. Parte especial*. 5ta ed. Lima: Edit. San Marcos.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. 2015. «Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad.» *Estudios Penales y Criminológicos* 35.
- CABELLOS ALCÁNTARA, Roger. 1996. *Infraccionees, sanciones y delitos tributarios: estudio teórico práctico*. Trujillo: CEA.
- CARO CORIA, Dino Carlos, y Luis Miguel REYNA ALFARO. 2019. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial. Tomo II*. Lima: Edit. Gaceta Jurídica.
- CARO JHON, José Antonio. 2006. «Ponencia presentada en el VIII Curso Internacional de Derecho Penal: El funcionalismo jurídico-penal a debate.» Organizado por el Instituto Peruano de Ciencias Penales, realizado en Lima del 7 al 10 de junio, Maestría en Derecho Penal de la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Editora Jurídica Grijley.
- CASTILLO CÓRDOVA, Luis. 2006. «Autonomía de la voluntad y derechos fundamentales.» *Actualidad Jurídica* (Nº 155).
- COLINA RAMÍREZ, Edgar. 2010. *La defraudación tributaria en el código penal español: análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*. Barcelona: Edit. Bosch.

- Compendio de jurisprudencia penal, Equipo Editorial RAE Jurisprudencia. 2015. Lima: ECB Ediciones.
- DE LA PIEDRA-CALLE, Ricardo. 2012. «'Algunas consideraciones sobre la distribución de dividendos en las sociedades anónimas.» *Ius et Praxis* (43).
- Estudio Caballero Bustamante. 1992. «Tratamiento de los dividendos en la legislación del impuesto a la renta.» Lima.
- FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José. 2017. *Normativización del derecho penal, teoría de la pena y realidad social*. Edit. Olejnik.
- FLORES POLO, Pedro. 1982. *Derecho financiero y tributario peruano*. Lima: Edit. Talleres Gráficos de Ital.
- GARCÍA CAVERO, Percy. 2007. *Derecho penal económico. Parte especial*. Vol. II. Lima: Edit. Instituto Pacífico.
- . 2016. *Derecho penal económico. Parte especial*. 2da ed. Vol. III. Lima: Edit. Instituto Pacífico.
- GARCÍA CAVERO, Percy. 2005. «La Imputación Subjetiva y el Proceso Penal.» *Derecho Penal y Criminología* 26 (78).
- . 2008. *Lecciones de derecho penal: parte general*. Lima: Grijley.
- GARCÍA CAVERO, Percy, Alfredo PÉREZ BEJARANO, y [et al.]. 2011. *El Derecho penal económico. Cuestiones fundamentales y temas actuales*. Lima: Ara editores.
- GARCÍA HUANCA, Luis Enrique. 2019. *Exégesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal*. Lima: Edit. IDEMSA.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR, y Antonio (Coords.) LÓPEZ DÍAZ. 2000. *Temas de derecho penal tributario*. Madrid: Edit. Marcial Pons.
- GARCÍA RADA, Domingo. 1975. *El delito tributario. Con especial referencia al derecho peruano*. Lima.
- HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo. 2003. *La Junta General de Accionistas. Tratado de Derecho Mercantil, Tomo I*. Lima: Edit. Gaceta Jurídica.
- HURTADO POZO, José. 1993. «La pena multa.» *Revista de Derecho y Ciencias Políticas* Vol. 50.
- HURTADO POZO, José, y Víctor PRADO SALDARRIAGA. 2011. *Manual de Derecho Penal. Parte General. Tomo II*. 4ta ed. Lima: Edit. IDEMSA.
- JAKOBS, Günther. 1992. «El principio de culpabilidad.» *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 45 (3).

- . 1996. «Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional.» *CANCIO MELIÁ, Manuel y FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo (trad.)*, . Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- JAKOBS, Günther; et al. 2010. *Bien jurídico, vigencia de la norma y año social*. Lima: Ara Editores.
- MANERO CARRERAS, Olga. 2012. «La Responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas).» *Crónica Tributaria* 143 (2).
- MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. 2015. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 5ta ed. Valencia: Edit. Tirant Lo Blanch.
- MEDRANO CORNEJO, Humberto. 1991. «Delito de defraudación tributaria.» (20).
- MERINO JARA, Isaac, y J.L. SERRANO GONZÁLES DE MURILLO. 2004. *El delito fiscal*. 2da edición actualizada y adaptada a la Ley 58/2003. Madrid: Edt. EDERSA.
- MONTERO, Federico. 2020. *La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva*. InDret, N° 2.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. 1986. «'El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del código penal.» *Anuario de derecho penal y ciencias penales. Tomo 39*.
- PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl. 2018. *Derecho penal. Parte especial. Tomo VII*. 4ta ed. Lima: Edit. IDEMSA.
- PÉREZ LÓPEZ, Jorge. 2019. *Delitos regulados en leyes penales especiales*. Lima: Edit. Gaceta Jurídica S.A.
- RANCAÑO MARTÍN, Asunción. 1997. *El delito de defraudación tributaria*. Madrid: Edit. Marcial Pons.
- REAÑO PESCHIERA, José Leandro. 2003. «Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial.» *Revista Ius et Veritas* (26).
- REÁTEGUI SÁNCHEZ, James, y Leonardo CALDERÓN VALVERDE. 2012. *Delitos tributarios y aduaneros*. Lima: Edit. Gaceta Jurídica.
- REYNA ALFARO, Luis Miguel. 2000. «Derecho penal y la ley en blanco, algunos apuntes sobre la problemática de la técnica del reenvío en las legislaciones penales europeas a propósito de la normativa comunitaria.» *Themis Revista de Derecho* (41).
- RIBES RIBES, Aurora. 2007. *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*. Madrid: Edit. Iustel.
- ROXIN, Claus. 1997. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos de la estructura de la teoría del delito, Tomo I*. LUZÓN PEÑA, Diego., et al. (Trad.). Madrid: Civitas.

- RUIZ ZAPATERO, Guillermo. 2004. *Simulación negocial y delito fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*. Edit. Thomson – Aranzadi.
- SÁNCHEZ CALERO, Fernando. 2007. *La junta general en las sociedades de capital*. Navarra: Edit. Aransandi.
- SEOANE SPIEGELBERG, José Luis. 2000. *El delito de defraudación tributaria*, GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (Coords.) *Temas de derecho penal tributario*. Madrid: Edit. Marical Pons.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. 1998. *El delito de defraudación tributaria*. Pamplona: Edit. Aranzadi.
- TIEDEMANN, Klaus. 2012. *Manual de derecho penal económico. Parte especial*. Lima: Edit. Grijley.
- Universidad de Navarra. 2017. *El desestimiento voluntario*. Vols. 4, N° 43. Delictum.
- . 2017. *La llamada Imputación subjetiva*. Vols. 4, N° 31. Delictum.
- VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. 2009. *Derecho penal. Parte general*. Lima: Edit. Grijley.
- YANGALI QUINTANILLA, Nyrka. 2015. *Código Tributario. Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de la Sunat*. Lima: Edit. Gaceta Jurídica.