

# EL DELITO TRIBUTARIO Y LA EXCESIVA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO

*Christian Oscar Díaz Solís\**

## RESUMEN:

La comisión de un ilícito tributario, origina una doble tramitación procesal, entiéndase, un procedimiento administrativo y un proceso penal paralelo, por el mismo hecho. En tal sentido, el Estado despliega un *Ius Puniendi* exagerado, el cual puede generar un perjuicio mayor, al perjuicio causado por el delincuente tributario. Es así, que se analizará la amplia potestad sancionadora del Estado, frente a la realización de un delito tributario a fin de ofrecer una solución equilibrada entre la necesidad de sancionar y reparar el perjuicio causado al fisco.

## ABSTRACT:

The realization of a tax crime, originates two procedures, understand, an administrative procedure and criminal proceedings, with a similar rationale. The State develops a sanctioning power too much, causing one prejudice to greater tax crime. The broad disciplinary power of the State, will be analyzed to provide a solution between the need to punish and compensate the harm to the public Treasury.

## PALABRAS CLAVES:

Ilícito Tributario / Infractor Tributario / *Ius Puniendi* / Pena / Inhabilitación / Consecuencias Accesorias / Multa

## KEY WORDS:

Tributary Illicit / Tax Offender / Right to Punish / Punishment / Disqualification / Accessory Consequences / Penalty Fee

Fecha de recepción de originales: 07 de Agosto de 2017

Fecha de aceptación de originales: 28 de Agosto de 2017

## 1. INTRODUCCIÓN:

El tributo, visto desde una perspectiva financiera, resulta ser la mayor fuente de ingresos dinerarios, de nuestras arcas fiscales. Es así, que mediante la recaudación tributaria, el Estado podrá sostener sus necesidades básicas y fundamentales. Sin embargo, en un país como el nuestro, donde culturalmente son valorados los profesionales y gestores de empresa, que mediante engaño y malas artes, evaden los mecanismos de fiscalización impuestos por la Administración Tributaria, a efectos de no tributar o pagar una cuantía menor a la exigida por ley, resulta necesario, imponer sanciones drásticas que desalienten la comisión de los delitos tributarios y sancionar con similar intensidad el perjuicio causado al fisco.

Es así, que el Decreto Legislativo Nro. 813, prevé hasta doce años de pena privativa de la libertad, para modalidades agravadas del delito de defraudación tributaria; Sin embargo, a tenor de la Pena Privativa de la Libertad, al delincuente tributario, deberá imponérsele, días multa, inhabilitación para contratar con el Estado, Inhabilitación para ejercer profesión, comercio, arte o industria y las consecuencias accesorias prevista en el artículo 17 de la citada norma (Cierre Temporal o Clausura Definitiva de Establecimientos; Cancelación de Licencias, Derechos y otras Autorizaciones Administrativas; Así mismo, la Disolución de la Persona Jurídica, si el delito se cometió mediante la utilización de una persona jurídica); más la Reparación Civil, conforme lo estipula el artículo 92 del Código Penal.

\* Abogado USMP, Magister en Tributación Política Fiscal por la Universidad de Lima, Magister en Administración de Empresas por la Universidad de ESAN, Maestría en Ciencias Penales UNFV, Doctorado en Derecho por la Universidad San Martín de Porres, investigador y docente universitario.

Ahora, se debe tener en consideración, que la Administración Tributaria, sin perjuicio de la tramitación del proceso penal en el fuero jurisdiccional, iniciará a razón del artículo 165 del Código Tributario, un Procedimiento Administrativo Sancionador, el cual establecerá como sanción principal una pena pecuniaria (multa), más sanciones administrativas similares a las consecuencias accesorias a la Ley Penal Tributaria, entendiéndose, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

A razón de lo descrito, se puede advertir, la tramitación paralela, de un proceso penal y un procedimiento administrativo. Por consiguiente, frente a la comisión de un ilícito tributario, el Estado despliega un *lus Puniendi* exagerado, el cual puede acarrear un perjuicio mayor, al perjuicio causado por el delincuente tributario. En tal sentido, la presente investigación describe la amplia potestad sancionadora del Estado frente a la realización de un delito tributario y ofrece una solución equilibrada entre la necesidad de sancionar el delito tributario y reparar el perjuicio causado al erario nacional.

## 2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PROCESO PENAL:

Que, a fin de procurar una sanción ponderada, al nivel del perjuicio causado al fisco, entendiéndose, sin exagerar la potestad punitiva del Estado, diversos autores nacionales, se pronunciaron a fin de ofrecer tentativamente una solución a este despliegue sancionador desmedido. En tal sentido, el jurista Manuel Abanto Vásquez, sostiene que es posible recurrir al Control Difuso Constitucional, interpretando extensivamente el Principio de la Cosa Juzgada. Al respecto, textualmente precisa: ***“Quien comete un ilícito tributario, ha afectado un bien jurídico, por lo que merece sólo una sanción, así las cosas, en caso de haberse impuesto ya una sanción administrativa, el juez penal ni siquiera deberá aperturar proceso penal”***.<sup>1</sup> Así mismo, sostiene, que al amparo del Principio Constitucional del *Non Bis In Idem*, la existencia

de la triple identidad: hecho, sujeto y fundamento, entre la sanción penal y administrativa, ***se debería imponer únicamente la sanción penal, que es la normativa más grave***<sup>2</sup>. Así mismo, Percy García Caveró, señala: ***“Si se apertura un proceso penal, la Administración Tributaria no podrá abrir un procedimiento administrativo por el mismo hecho. De manera, que solamente podrá continuarse con el procedimiento administrativo de determinación y cobro de los tributos e intereses... un procedimiento sancionador solamente podrá iniciarse en caso se archive el procedimiento penal, pero siempre respetando la base fáctica determinada en el proceso penal”***<sup>3</sup>. Además, sostiene que cuando exista la posibilidad de imponer una sanción penal o administrativa, debe prevalecer la sanción penal, toda vez, que dicha sanción cubrirá empíricamente las necesidades del castigo del derecho administrativo sancionador. En tal sentido, infiere que si un mismo hecho constituye un delito económico y a la vez una infracción administrativa, habrá que imponer solamente la sanción penal, por ser la más grave del punto de vista normativo. Finalmente, concluye que desde este punto de vista resulta absolutamente inaplicable lo dispuesto en el artículo 190 del Código Tributario que dispone, que las multas tributarias se impondrán con independencia de la sanción penal<sup>4</sup>.

A tenor de los pensamientos citados, resulta importante precisar, que todo proceso judicial, se encuentra condicionada a la respectiva denuncia y sustentación de cargos, por parte del Ministerio Público, por ser el titular de la acción penal, según el numeral primero del artículo IV del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Penal. Así mismo, el Ministerio Público, también se encuentra condicionado al pronunciamiento de la Administración Tributaria, entendiéndose, que la fiscalía dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, cuando tenga en su poder el informe emitido por la SUNAT; En tal sentido, el informe emitido por la Administración Tributaria, según el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, es un requisito de procedibilidad para la instauración de un proceso penal, caso contrario, el procesado a tenor del artículo 4 del Nuevo Código Procesal Penal, podrá deducir Cuestión Previa ante el Juez de la Investigación Preparatoria, a efectos de suspender la tramitación del proceso.

1 ABANTO VASQUES, Manuel: Derecho Penal Económico, Parte Especial, página 492.

2 IDEM, página 491.

3 García Caveró, Percy: "Derecho Penal Económico Tomo II". Editorial Grijley, Lima, 2007, Pp. 707.

4 García Caveró, Percy: "Derecho Penal Económico Tomo I". Editorial Grijley, Lima, 2007, Pp. 884.

Ahora, la legalidad de la tramitación de procesos paralelos, se encuentra prescrita en el tercer párrafo del artículo 192 del Código Tributario, el cual textualmente reza: “La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento, el Fiscal o el Juez Penal podrá disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”; Por tanto, la sobre carga procesal, se encuentra debidamente justificada, es decir, no existe impedimento legal, para procesar penal y administrativa al culpable de un ilícito tributario.

Esta duplicidad procesal, se contrapone al principio constitucional del Ne Bis In Idem (Nadie puede ser juzgado doblemente por un delito); En tal sentido, el Tribunal Constitucional desarrollo el siguiente criterio en el expediente 2050-2002-AA/TC: “El derecho a no ser enjuiciado dos veces por el mismo hecho, esto es, el principio del ne bis in idem «procesal», está implícito en el derecho al debido proceso reconocido por el artículo 139°, inciso 3), de la Constitución... El principio ne bis in idem tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal: a. En su formulación material, el enunciado según el cual, «nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho», expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho. Su aplicación, pues, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento... El principio del ne bis in idem material tiene conexión con los principios de legalidad y proporcionalidad, ya que si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el artículo 2°,

inciso 24, ordinal d), de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho antijurídico, tal cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta antijurídica. Por ello, el elemento consistente en la igualdad de fundamento es la clave que define el sentido del principio: no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de un mismo bien jurídico o un mismo interés protegido... b. En su vertiente procesal, tal principio significa que «nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos», es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos (dos procesos administrativos con el mismo objeto, por ejemplo). Como lo ha expuesto el Tribunal Constitucional de España (STC 47/1981)... El principio *nom bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pueda producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente... Lo que significa que, en el supuesto de existencia de una dualidad de procedimientos, el órgano administrativo queda inexorablemente vinculado a lo que en el proceso penal se haya declarado como probado o improbad...”; Ahora, el razonamiento del Tribunal Constitucional, no significa que complementar una sanción, por ejemplo, una sanción administrativa, con una sanción penal, sea inconstitucional, máxime, que exista proporcionalidad de las penas frente al bien jurídico vulnerado.

Entiéndase, aperturado un proceso penal, por la comisión de un ilícito tributario, este no podrá suspenderse, por razón de un procedimiento administrativo paralelo; Por el contrario, el procedimiento iniciado en el seno de

la administración tributaria, deberá suspenderse, a la espera del fallo del Poder Judicial. En dicha lógica, se pronunció la Sala Plena del Tribunal Fiscal (Acuerdo N° 20-2003 de fecha 23/09/2003), el cual textualmente reza: *“Cuando se verifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria contra el recurrente, el Tribunal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal. En este último caso, respecto de la totalidad de la resolución apelada o en el extremo que corresponda, procederá que se emita el fallo siguiente: Suspender el procedimiento, debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el indicado proceso penal, adjuntando copia certificada de la sentencia para que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo (Criterio de Observancia Obligatoria)”. Por lo expuesto y llegada a esta instancia de estudio, un procedimiento administrativo paralelo a un proceso penal, puede suspenderse, a espera del fallo judicial; Sin embargo, cuando procedimiento administrativo culmina, antes de la apertura del proceso penal, cabe el riesgo del despliegue de un exceso punitivo por parte del Estado.*

### 3. LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS DEL DELITO TRIBUTARIO:

El delito tributario a diferencia de los delitos comunes, es sancionado, con justa proporcionalidad, de una manera más gravosa, entendiéndose, con la adición de penas, definidas por el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, como Consecuencias Accesorias; Compréndase, sin perjuicio de imponerse vía fallo judicial, la respectiva reparación civil por el perjuicio causado al fisco y la imposición de los días multa previsto para cada modalidad de defraudación tributaria.

Ahora, se debe tener en consideración, que el artículo 6 de la Ley Penal Tributaria, ordena que las sentencias judiciales, deben incluir en calidad de pena la inhabilitación (no menor de seis meses, ni mayor de siete años), para ejercer la profesión, comercio, arte o industria y la posibilidad de contratar con el Estado; Es así, que la inhabilitación, deberá ser considerado como una pena principal, similar a la Pena Privativa de la Libertad y los días multa. Quizás esta sanción triptica (pena privativa de la libertad, inhabilitación y días multa), fueron complementadas con las consecuencias accesorias (cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones

administrativas, disolución de la persona jurídica y suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años), por razones de política criminal, que tienden a desanimar la comisión de la defraudación de impuestos y fomentar el desarrollo de una cultura tributaria. En tal sentido, se debe comprender a las consecuencias accesorias, como verdaderas penas judiciales y no disminuir su importancia punitiva, bajo el carácter de accesoriedad. Máxime, que según la norma en referencia, el juez tiene la facultad de imponer estas medidas de manera conjunta, dependiendo de la gravedad del delito sancionado, deviniendo en inapropiada su condición accesorio, debido a su gravosidad. Por tanto, estas consecuencias accesorias, están erróneamente calificadas como meras consecuencias de un delito tributario, por ser verdaderas penas judiciales, así mismo, minimizadas bajo el rótulo de accesorias, toda vez, que su intensidad punitiva, resulta comparable y a veces más gravosa, que la pena privativa de la libertad, establecida para cada modalidad del tipo penal tributario.

Al presente nivel de análisis, la reacción punitiva del Estado, frente a la materialización de un ilícito tributario, resulta mayor, que la reacción de un delito ordinario; Sin embargo, la máxima expresión del *Ius Puniendi* del Estado, se configura cuando el procedimiento administrativo sancionador, concluye antes de la instauración del proceso penal, con la sanción administrativa al infractor penal (multa); En tal sentido, se habrá generado una indebida acumulación de la justicia penal y administrativa, por un mismo hecho, dejando abierta la posibilidad de hacer prevalecer el principio del *ne bis in ídem*, por configurarse la triple identidad (hecho, sujeto y fundamento).

Finalmente, se debe tener en consideración, como pena principal a la reparación civil, la cual deberá reponer el perjuicio generado al tesoro público. Es así, que no existiendo un criterio unánime en estimar el perjuicio de un delito tributario, deviene en pertinente, establecer una reparación civil de similar cuantía al tributo dejado de pagar, o en su defecto, al indebido beneficio económico logrado mediante el fraude tributario. Sin embargo, a tenor de lo descrito por el artículo 191 del Código Tributario, no habrá lugar al pago de la reparación civil, cuando el infractor tributario, haya cumplido con el pago de los tributos evadidos al fisco. En tal sentido, esta inhibición de establecer la reparación civil, no resulta pertinente, para el delito contable descrito en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, entendiéndose, que la reparación civil,

se establecerá previa determinación del perjuicio económico causado.

#### **4. CONCLUSIONES:**

El Proceso Penal, prevalece sobre el Procedimiento Administrativo Sancionador, entendiéndose, por gozar de mayor relevancia social y sentido de justicia. En tal sentido, de aperturarse un proceso penal debido a la comisión de un ilícito tributario, el procedimiento administrativo sancionador, seguido ante la Administración Tributaria, deberá suspenderse a la espera del fallo judicial.

La suspensión del Procedimiento Administrativo Sancionador, no significa, que la Administración Tributaria, deba suspender su procedimiento de cobranza de la deuda tributaria, toda vez, que dicho procedimiento no tienen naturaleza sancionadora, por el contrario, su finalidad es fiscalizadora y recaudatoria; Por tanto, no deberá ser razón de ambigüedad, la finalidad e interés de los procedimientos administrativos en referencia.

Si culminada la secuela procesal, el Poder Judicial, logra absolver al supuesto evasor tributario, no podrá reiniciarse el Procedimiento Administrativo Sancionador, toda vez, que la resolución de absolución prevalece sobre la necesidad punitiva de la Administración Tributaria. Así mismo, si el Poder Judicial, logra condenar al autor de un ilícito tributario, el Procedimiento Administrativo Sancionador, deberá archivarse, toda vez, que el fallo judicial absorbe la necesidad sancionadora del ente administrativo.

La Administración Tributaria podrá constituirse en parte civil; A efectos de acreditar el perjuicio causado al fisco y cautelar una justa reparación civil; Sin embargo, si el infractor tributario, cumplió con el pago de impuesto dejado de percibir o con

la devolución del beneficio económico obtenido de manera fraudulenta, no habrá lugar a la exigencia del pago de la reparación civil, por haberse resarcido en vía administrativa el daño causado al erario nacional y al sistema de recaudación tributaria.

La aplicación del Ne Bis In Idem, será el remedio constitucional, para corregir la indebida acumulación de un Proceso Penal y un Procedimiento Administrativo Sancionador, entendiéndose, por un mismo hecho, sujeto y fundamento de naturaleza tributaria.

#### **FUENTES DE INFORMACIÓN:**

**ABANTO VASQUES, Manuel:** "Derecho Penal Económico", Parte Especial, Lima, 2,102.

**GARCIA CAVERO, Percy:** "Derecho Penal Económico Volumen I y II". Editorial Grijley, Lima, 2007.

**Decreto Legislativo Nro. 635:** Código Penal.

**Decreto Legislativo Nro. 813:** Ley Penal Tributaria.

**Decreto Legislativo Nro. 957:** Nuevo Código Procesal Penal.

**Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF:** Código Tributario.

**Sentencia del Tribunal Constitucional,** Expediente: 2050-2002-AA/TC de fecha 16/04/2003.

**Criterio de Observancia Obligatoria:** Acuerdo N° 20-2003 de fecha 23/09/2003, emitido por la Sala Plena del Tribunal Fiscal.