

DELITO DE CONFUSIÓN TRIBUTARIA

**Eduardo Rojas Saldaña¹ y
Mitchel Rivas Bendezú^{2 3}**

Resumen: El artículo aborda la problemática generada por la confusión entre elusión tributaria y simulación con relevancia penal, tomando como eje temático la interacción entre el Código Tributario y la Ley Penal Tributaria en el Perú. Se expone que la SUNAT y algunos jueces han confundido ambas figuras, lo que incrementa el riesgo de sanciones penales indebidas. Para ello, se analizan sentencias de la Corte Suprema que delimitan los elementos de la defraudación tributaria y se contrasta con la experiencia española, donde el Tribunal Constitucional corrigió interpretaciones similares. Finalmente, se advierte que la incorporación de los delitos tributarios en la responsabilidad penal empresarial aumenta las contingencias para las personas jurídicas, por lo que se recomienda implementar Modelos de Prevención Penal Tributaria y promover reformas legislativas que precisen la atipicidad penal de la elusión.

Palabras clave: elusión tributaria, simulación penal, defraudación tributaria, Ley Penal Tributaria.

INTRODUCCIÓN

En los últimos meses hemos sido testigos de noticias acerca de la confusión entre las figuras de elusión y simulación tributaria, revelándose que incluso la propia Administración Tributaria (SUNAT) adolece de esta grave confusión de conceptos, al punto que en un caso muy mediático, la autoridad tributaria cambió arbitrariamente el fundamento de su reparo original de elusión, por uno de simulación, esto pese a que el Comité Revisor como ente técnico competente, ya había descartado esta última figura.

Más allá de ese caso concreto, lo que expone este tipo de noticias, es que esta antigua discusión no se ha resuelto a la fecha en nuestro país, sobre todo

en la aplicación práctica de estos conceptos, lo que puede acarrear consecuencias nefastas, que trascienda una simple controversia administrativa tributaria y se convierta en una pesadilla de tipo penal tributario. La situación se agrava, si consideramos que el error de calificación parte de la propia SUNAT, que se presume experta en estos asuntos. Ya podemos imaginar lo que puede ocurrir en manos de nuestros jueces y/o fiscales, que pese a su limitado *expertise* tributario, son los llamados a decidir asuntos tan sensibles, que incluso involucran la libertad personal.

Si bien, en foros tributarios especializados se suele afirmar categóricamente que la elusión tributaria es distinta a la simulación penal, pues la

¹ Socio del Área Tributaria & Expansión Internacional de Benites, Vargas & Ugaz Abogados. Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), con estudios de MBA en la Universidad del Pacífico, incluyendo cursos de formación ejecutiva en Macdonough School of Business - Georgetown University, y en derecho corporativo y finanzas en ESAN. Cuenta con cerca de 15 años de experiencia en asesoría tributaria integral a empresas transnacionales y locales. Es destacado recurrentemente como abogado de referencia en su materia por el directorio “Chambers & Partners” (2016-2020), además del directorio “Legal 500” (2019). Es miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Cuenta con experiencia previa en Ontier, CMS Grau, Deloitte y EY.

² Asociado del Área Tributaria & Expansión Internacional de Benites, Vargas & Ugaz Abogados. Abogado asociado del Área Tributaria y Negocios Internacionales de BVU. Es graduado en Derecho por la Universidad San Martín de Porres, Egresado de la Maestría en Ciencias Penales de la misma casa de estudios. Cuenta con experiencia laboral en temas administrativos, penales y tributarios, así como en la aplicación de tecnología para optimizar procesos legales. Cuenta con experiencia previa en OSIPTEL, Monteza Rivera & Vásquez Abogados y Ontier Perú.

³ Las opiniones vertidas en el presente artículo son estrictamente en base a las apreciaciones de los autores.

primera involucra actos lícitos mientras que la segunda delitos, tal diferenciación no resulta tan evidente en el mundo penal, donde más allá de las distinciones conceptuales, el análisis pasa a menudo por una mirada más práctica de los hechos en su conjunto, confundiendo estos conceptos en su aplicación, lo que genera consecuencias inconsistentes con lo que dicta la dogmática de la materia.

Precisamente, este artículo que pretende advertir que dicha confusión en la práctica de la jurisprudencia penal podría generar sentencias condenatorias al calificar como simulación penal (delito de defraudación tributaria) a estructuras que, en estricto, corresponden a supuestos de elusión tributaria, que no deberían tener relevancia penal alguna. Este fenómeno se viene presentando más frecuentemente en la experiencia comparada como veremos aquí, pero también se alerta de su ocurrencia en el medio local, sobre todo cuando la confusión parte de la misma actuación de la SUNAT.

Para ello, repasaremos previamente la diferencia conceptual entre elusión y la simulación prevista en la Norma XVI del Código Tributario, la simulación con relevancia penal en nuestra Ley Penal Tributaria y cómo interactúan ambos cuerpos normativos. Este análisis contrastado, nos dejará en claro a qué tipo de riesgos reales nos exponemos como contribuyentes, pero también alertará a nuestras autoridades tributarias y/o penales, a ser mucho más rigurosas al momento de calificar los hechos imponibles, para evitar errores que sean irreparables.

En línea con ello, nos referiremos a las reglas de responsabilidad penal individual y empresarial, que puede derivarse de tal confusión en la jurisprudencia penal, y de cómo un adecuado modelo de prevención en materia penal tributaria puede al menos atenuar, o en el mejor de los casos eximir, las consecuencias de una imputación de este tipo.

Finalmente, cerraremos con nuestras conclusiones del estado actual de esta situación, así como con algunas recomendaciones a implementar para la solución de este problema.

DESARROLLO

I. La elusión y simulación en el Código Tributario⁴

Nuestro Código Tributario regula tanto la figura de la elusión como el de la simulación tributarias, en el Norma XVI de su Título Preliminar, del siguiente modo:

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. [Primer párrafo]

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. [Segundo párrafo]

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT: [Tercer párrafo]

⁴ F. Pérez Royo (Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 1995, página 93).

a) *Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) *Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. [Cuarto párrafo]

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. [Quinto párrafo]

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados. [Sexto párrafo]

En el primer párrafo, el Código Tributario determina que, para calificar un hecho imponible, deberá considerarse su verdadera naturaleza en función a los actos efectivamente realizados y/o perseguidos por los contribuyentes.

1. Elusión

A tal efecto, del segundo al quinto párrafo regula la figura de la elusión tributaria, que siempre implica un único evento fáctico, el cual es jurídicamente lícito, pero con causa torcida, es decir, que su fin no es coincidente con lo que se quiere hacer bajo parámetros de

juridicidad (lo que se define finalmente a través de los *test de propiedad y económico* que establece la norma).

En otras palabras, la elusión consiste en la realización de actos lícitos y/o regulados normativamente, teniendo como finalidad evitar la generación de un hecho imponible asociado a una operación particular propia. Es decir, se busca evitar la generación de la obligación de pago de un impuesto con una operación inusual o impropia, de naturaleza distinta a lo común, pero siempre legítima, para obtener una ventaja tributaria. Por ejemplo, en vez de que una empresa venda un inmueble que se ha reevaluado en el tiempo, lo transfiere a modo de escisión como parte de un bloque patrimonial, sin una razón distinta al mero ahorro del impuesto aplicable.

Ese supuesto es perseguido únicamente en el plano administrativo-tributario a través de la herramienta del ***fraude fiscal***, el mismo que permitirá simplemente considerar las consecuencias fiscales de la norma tributaria que se pretendió evitar.

2. Simulación

De otro lado, el sexto párrafo por su parte establece la figura de la simulación tributaria, la misma que sí requiere de al menos dos eventos fácticos, uno real y otro simulado con el que se pretende ocultar el primero. En consecuencia, el acto simulado es técnicamente ilícito, porque responde a un acto de ocultamiento que tiene que ser sancionado por el sistema legal, a fin de remover el acto irreal y aplicar la consecuencia fiscal al acto que realmente ocurrió.

Es pues, un acto ficticio que se aparenta con el objeto de esconder el acto que en

verdad ocurre, lo cual revela una voluntad engañosa que busca inducir a un error de calificación en la autoridad tributaria.

Sin embargo, no toda simulación configura un delito de evasión o defraudación tributaria, sino solo aquellas conductas más graves que justifiquen la intervención de derecho penal, que en naturaleza es de *última ratio*, a lo cual nos referiremos en el siguiente punto.

Cabe indicar que, sobre las conductas simuladas que puedan tener relevancia penal, el artículo 189 del Código Tributario establece que *“No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia”*.

Si bien, es cierto la normativa actual establece que la regularización de la situación tributaria –esto es, el pago de la deuda tributaria⁵ - debe realizarse de

forma previa a una fiscalización de la SUNAT, o, de ser el caso, antes que inicie la investigación por parte del Ministerio Público; existe jurisprudencia emitida por la Corte Suprema que sigue admitiendo la posibilidad de regularizar la situación tributaria de forma posterior al inicio de estas acciones. En este sentido, tenemos la Casación N.º 595-2020/Lambayeque, la cual desarrolla que, el inicio de una fiscalización en sede administrativa-tributaria no anula automáticamente la posibilidad de regularización y, en consecuencia, no impide al contribuyente bloquear el inicio de un proceso penal⁶.

Es decir, aun cuando estemos frente a una consulta de simulación (grave) que merezca una consecuencia penal, el Código Tributario otorga una última oportunidad de evitar la acción penal, siempre que se pague la deuda tributaria involucrada, evitando así un perjuicio efectivo al fisco. No obstante, esta posibilidad de regularización de la deuda no es ilimitada en el tiempo, aspecto que deberá considerarse con mucha atención.

Ahora bien, en este punto se puede señalar, que de la intersección de los conceptos del ámbito administrativo-tributario con los del ámbito penal-tributario, se debe concluir claramente, que solo la simulación (*grave*) puede llevarnos a cometer un delito tributario dado que implica una conducta ilícita, mientras que la figura de la elusión nunca debería tener una consecuencia penal, porque siempre responde a actos lícitos (aunque impropios). No obstante, precisamente

⁵ La cual está compuesta por el impuesto omitido, multa y los intereses generados, de acuerdo con el artículo 128 del Código Tributario.

⁶ Fundamento 4.11 y 4.13 de la Casación N.º 595-2020/Lambayeque.

En efecto, de acuerdo con la postura de la Sala Suprema, únicamente la determinación de irregularidades, deudas o malos comportamientos tributarios, manifestadas a través de una resolución de multa, podrían limitar la posibilidad de regulación de la deuda tributaria, siendo el límite para la regularización, la fecha de emisión de este valor. Otro limitante temporal al acogimiento a la regulación tributaria, es la emisión del informe de indicios tributarios por parte de la SUNAT, esto de acuerdo con el mismo fundamento de la Sala Suprema.

somos testigos que tal diferencia teórica, no necesariamente es respetada en la aplicación práctica por las autoridades tributarias administrativas y jurisdiccionales, lo cual debe activar todas las alarmas.

II. La simulación en la Ley Penal Tributaria

El Decreto Legislativo N.º 813, Ley Penal Tributaria (“LPT”), contempla el delito de defraudación tributaria, tanto en su tipo base, sus modalidades y supuestos agravantes.

El artículo 1 contempla el tipo base del siguiente modo:

*“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”*

A su vez, el artículo 2 contempla las modalidades en que se puede cometer este delito:

*“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 fijen las leyes y reglamentos pertinentes.*

Por su parte, el artículo 4 establece las conductas agravantes de este delito de este modo:

*“a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, **simulando** la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos;*

*b) Se **simule** o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.”*

Como es posible notar, el delito de defraudación tributaria requiere de elementos sustantivos concurrentes para su configuración, como son:

- Existencia de un provecho propio o de tercero, lo que revela un dolo particular de defraudar al fisco.
- Implementación de un artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta.
- Perjuicio patrimonial a la recaudación fiscal. Al ser un delito de resultado, se requiere una afectación concreta al cobro de los impuestos aplicables.

En línea con lo anterior, en los supuestos agravantes encontramos explícitamente la referencia a la *simulación*, pero como hemos mencionado, no es cualquier conducta simulada, sino solo aquella que reúna los elementos sustantivos antes indicados para configurar el delito.

Al respecto, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha establecido reiteradamente que, no es suficiente que una operación sea agresiva para hablar de defraudación tributaria, sino que se requiere: a) probar que la estructura fue usada con simulación o artificio; b) determinar el ahorro fiscal ilegítimo producido; c) demostrar el conocimiento y voluntad defraudadora de los responsables. Véase al respecto, entre otras, la Casación N.º 1001-2023, Lambayeque, al señalar que:

*“El delito de defraudación tributaria se configura cuando el autor, a través de su conducta, busca anular o reducir el tributo a pagar, lo que implica la **ocultación** de información relevante para la determinación de la base imponible o la cuantía del tributo”*

Asimismo, conviene citar la Casación N.º 775-2021, Puno, donde la Corte Suprema ha indicado que: “*No basta la existencia de una irregularidad contable o la omisión de una declaración, si no va acompañada de un ardid o artificio para inducir a error a la Administración Tributaria*”. De ello se extrae que, la celebración de negocios jurídicos por sí mismos, no pueden configurar delito tributario, a menos que se demuestre que solo se utilizaron dolosamente de manera falsa, para causar un perjuicio efectivo al fisco.

Se puede afirmar entonces, que la ausencia de alguno de los elementos sustanciales mencionados evitará la configuración del delito de defraudación tributaria. Así, las conductas de incumplimiento en el pago de tributos, que no respondan a una conducta dolosa de defraudar, ni que involucren materialmente estructuras artificiales, o que no hayan ocasionado un perjuicio real al fisco, no podrán configurar un delito de defraudación tributaria en su tipo base, modalidades y/o agravantes.

Aquella simulación que no reúna todos esos elementos probablemente sea sancionada únicamente a nivel administrativo-tributario por el Código Tributario, pero nunca en el plano penal-tributario objeto de la LPT.

Si tales simulaciones (*no graves*) quedan excluidas del ámbito de aplicación penal-tributario, con mucha más razón deberían quedar fuera las operaciones que califiquen como *elusión o fraude fiscal*, porque como hemos indicado, estas nunca implican el elemento del engaño, que es un componente sustancial para que exista delito.

Sin embargo, a este tipo de confusión nos referimos en el siguiente punto, la misma que se acentúa si consideramos el verbo *defraudar* que utiliza la LPT, que podría ser asimilado a la figura de *fraude fiscal* contenido en el Código Tributario. Así, cabe

preguntarse si defraudar involucra también la simple omisión de pago de impuestos, aunque no esté presente ninguna conducta de engaño ni ocultamiento. Justamente esa cuestión es la que abordamos a continuación.

III. Jurisprudencia penal local y comparada

1. Jurisprudencia local

Si bien la jurisprudencia penal peruana ha sido escueta en el análisis de la intersección de las figuras de la elusión tributaria y la simulación penal, sí se aprecia una tendencia a confundir estas figuras.

En efecto, de una revisión detallada de la jurisprudencia nacional, advertimos que esta ha sido muy limitada en esa materia, habiendo ubicado, sin embargo, ciertas sentencias en donde los jueces penales han utilizado ambos conceptos de manera equivalente, lo que llevaría al error de aplicarles consecuencias penales a ambos supuestos, pese a tener naturalezas completamente distintas, como hemos visto hasta este punto.

Así, por ejemplo, en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ116, la Corte Suprema, al desarrollar las características esenciales de los delitos tributarios en la LPT, establece que:

- A. “*Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Publico*”
- B. *Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado social y democrático de derecho.*
- C. *Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se*

deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.

*D. El núcleo típico es la **elusión** del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión.*

E. Es un delito doloso –directo o eventual-, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. Además, se requiere de un elemento subjetivo especial o de tendencia: el ánimo de lucro en provecho propio como de un tercero, aunque no hace falta que se alcance efectivamente”.⁷

Vale mencionar, que la regulación que provocó la necesidad del pronunciamiento colegiado de la Corte Suprema, mediante el acuerdo plenario Acuerdo Plenario 2-2009, ha sido modificada y estaba referida a la posibilidad de evitar la acción penal mediante la regularización de la deuda tributaria. No obstante, la misma Corte Suprema reconoce actualmente la vigencia del fundamento que establece las características esenciales del delito tributario establecidos en este Acuerdo Plenario en mención.

Afirmamos ello, debido a pronunciamientos posteriores como el Recurso de Nulidad N.º 489-2024⁸, así como lo desarrollado en el Recurso de Nulidad N.º 979-2023/LIMA⁹, los cuales reconocen la **elusión** del pago de tributos

como característica esencial del delito tributario.

Más allá de lo indicado, la realidad es que no existe jurisprudencia reiterada sobre este tema, pues a la fecha no se conoce de ninguna decisión de la Corte Suprema o el Tribunal Constitucional que se haya pronunciado sobre la atipicidad penal de las conductas elusivas, con lo cual es razonable reconocer que existe **un riesgo de procesamiento penal**, en la eventualidad de que los jueces y/o fiscales confundan las figuras de elusión y de simulación penal, empujados por el sesgo de la propia SUNAT, que hemos visto que confunde con total ligereza ambas instituciones. Este no es un riesgo desconocido en la experiencia comparada, como veremos a continuación.

2. Jurisprudencia comparada

Lo anterior contrasta con el desarrollo de la jurisprudencia comparada sobre la materia, sobre todo la española que es la que traemos a colación, donde se puede apreciar una abundante producción de **sentencias condenatorias de delito de defraudación tributaria, a partir de conductas claramente elusivas**, problemática que incluso ha exigido la intervención del Tribunal Constitucional de dicho país, para corregir las graves consecuencias de tal confusión, situación de la que de ninguna manera estamos libres en el Perú.

Al respecto, Abraham Castro Moreno, en su obra “Elusiones fiscales atípicas, 2008, páginas 92-97, señala que: (...)

⁷ Fundamento 8 del Acuerdo Plenario Acuerdo Plenario 2-2009/CJ116.

⁸ En el referido pronunciamiento, en el fundamento 13, hace un reconocimiento literal de las características esenciales del delito de defraudación en la LTP establecidas en el Acuerdo Plenario 2-2009, siendo que reconoce que la elusión del tributo es uno de ellos, lo cual habilitaría formalmente, la posibilidad de condenar por un fraude a la ley.

⁹ En el referido pronunciamiento, en el fundamento 12, hace un reconocimiento literal de las características esenciales del delito de defraudación en la LTP establecidas en el Acuerdo Plenario 2-2009.

Como vemos, salvo algunas excepciones, la jurisprudencia ha venido declarando la tipicidad de las actuaciones realizadas en fraude a la ley tributaria, a cuya concepción pueden haber contribuido algunos motivos. Así, en primer lugar, la mención por parte del artículo 305 del CP al verbo “eludir” como una de las formas características de alcanzar la defraudación, puede inducir a la interpretación de considerar incluida en el delito los supuestos de fraude de ley, pues existe una amplia tradición en el derecho tributario, en el sentido de diferenciar los vocablos “elusión” y “evasión”, identificándose de manera generalizada el segundo, con los supuestos de simulación, y reservándose el primero para referirse a los supuesto de fraude a la ley tributaria, en los que más que infringirse la norma, se rodea la misma para no vulnerarla (...).”

En efecto, puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo, STS, 9 febrero de 1991 (RJ 1991/5210):

“La venta por Bodegas Lan a Coguinsa de una determinada clase de vino a precio inferior al que correspondía, (...), no tenía otra finalidad que establecer unos precios de origen que no estuviera sujeto al impuesto sobre el lujo, con el correspondiente fraude a la Hacienda.

Por lo que, Conguinsa, emanación de Lan (...), era el instrumento creado por el procesado para defraudar a la Hacienda Pública. El eventual fraude a la ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar el tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin.”

En esa línea, la STS, 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004/91), establece:

“No puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que, si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal (...). Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente, encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto”

Asimismo, en la STS, 19 de marzo de 2005 (RJ 2005/7645), se señala:

“En opinión del recurrente (...), no ha existido evasión de obligaciones, sino que se ha elegido un negocio para evitar una tributación más gravosa, acogiéndose a una cobertura contractual (...). Ni siquiera ha existido fraude a la ley (...). Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tienen una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas”

La confusión llegó a tal punto de gravedad, que fue necesario que el Tribunal Constitucional español intervenga en el debate nacional y emita una sentencia que buscara zanjar la problemática generada por la línea jurisprudencial antes descrita, emitiendo

como resultado su Sentencia N.º 120/2005, concluyendo sobre la materia que:

*“toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, **en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista.** En este mismo sentido, aunque en un contexto diferente, ya declaramos en la STC 48/1993, de 8 de febrero, FJ 3, que “si la Sentencia admite que no hubo simulación en el contrato ello hace dialécticamente difícil una apreciación de fraude”. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no solo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) **y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación.***

La evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios o encausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio

*típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, **no se acompasan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria**”*

Refiriéndose a esta sentencia del Tribunal Constitucional español, Ismael Clemente Casas, en la Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez, del 12-2005, comenta:

“Los postulados del Tribunal Constitucional pueden resumirse del siguiente modo:

*(i) Que el legislador tributario no haya previsto sanción administrativa para **el fraude de ley no implica per sé que no quepa sanción penal.** Se mantiene por tanto la tesis del Tribunal Supremo sobre independencia entre los órdenes administrativo y penal a estos efectos. Para saber si el fraude de ley tributaria merece o no sanción penal habrá que preguntarse si cumple todos los requisitos típicos del artículo 305 del Código penal o por el contrario excluye alguno.*

*(ii) El fraude de ley se diferencia de la simulación en que no presenta ocultación alguna. Es «transparente». Dice el Tribunal Constitucional «[...] Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, **en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento,** puesto que el artificio utilizado salta a la vista».*

*(iii) Precisamente esa transparencia del fraude de ley provoca su atipicidad a efectos del artículo 305 del Código penal. La simulación es típica porque implica ocultación, **el fraude de ley es***

atípico precisamente porque carece de ella. Estas afirmaciones, necesariamente, implican una premisa: la ocultación es un elemento del tipo del delito fiscal (lo que se opone frontalmente a la «Teoría de la infracción de deber».) El Tribunal Constitucional relaciona ese elemento con el tipo subjetivo: «La evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios o encausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria.

(iv) Dado que los supuestos que caen dentro del concepto «fraude de ley tributaria» no reúnen todos los requisitos del tipo del artículo 305 del Código penal, **invocar esa figura jurídica para fundar una condena penal en estos supuestos provoca dos tipos de vulneraciones** del derecho a la legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución Española: (i) supone una **aplicación analógica in malam partem** del tipo penal; y (ii) se vulnera la exigencia de **previsibilidad de una condena penal** (se trataría de una aplicación de la norma punitiva tan

carente de razonabilidad que resultaría imprevisible para sus destinatarios.)

En consecuencia, puede decirse que esta sentencia del Tribunal Constitucional **no solo impide apreciar delito fiscal en los supuestos de fraude de ley tributaria.** Además, a nuestro juicio, las razones que invoca se oponen frontalmente a la «Teoría de la infracción de deber». Según el Tribunal Constitucional no es suficiente para apreciar tipicidad por delito fiscal la comprobación de la existencia de un perjuicio a la Hacienda y que su cuantía sea superior a 120.000 euros. **El delito fiscal exige, además, como elemento típico, la existencia de ocultación o engaño.**”

De esta interesante experiencia comparada, es posible convalidar que estamos expuestos a un riesgo similar en nuestro país, en el que la línea interpretativa de nuestros jueces y/o fiscales, se vaya inclinando por penalizar como delito de defraudación tributaria, conductas que probadamente corresponden a esquemas de elusión fiscal, problemática que además estaría respaldada por la confusión que viene causando la misma SUNAT en sus últimas aproximaciones a este tema.

IV. Responsabilidad penal y Modelo de Prevención

Debe tenerse en cuenta que, en caso se califiquen como delitos tributarios los casos de elusión, las últimas modificaciones a la Ley 30424 - Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas en el proceso penal, podrían generar mayores contingencias a estas operaciones.

Ciertamente, con la entrada en vigor de la Ley 31740, en el año 2023, se amplió el catálogo de delitos que pueden generar responsabilidad penal de las personas jurídicas nacionales o extranjeras. Con esta

modificación, se ha contemplado la posibilidad de que los delitos tributarios – recogidos en la LPT – sean susceptibles de las sanciones que la Ley 30424 ampara en su artículo 5, tales como multas, inhabilitación para contratar con el Estado, cierre de locales, disolución, entre otros.

Esto sin perjuicio de la responsabilidad penal individual de los representantes legales de la empresa, que también podrán ser procesados de manera paralela, previa o posterior, a la responsabilidad penal de la empresa. A tal efecto, se debe considerar que no existe la exigencia de la “*pre-judicialidad*” en estos casos, es decir, no se requiere que primero sea sentenciado el representante legal a título individual, para que a continuación se les impute responsabilidad a las empresas.

Cabe indicar, que luego de las últimas modificaciones en esta materia, se entiende que, tratándose de delitos cometidos por sujetos con capacidad de control, como es el caso de los delitos tributarios, un Modelo de Prevención ya no sirve como *eximente* del delito sino solo como una *atenuante*.

Pese a ello, en el supuesto analizado en el presente artículo, en el que un acto de *elusión* es confundido con uno de *simulación con relevancia penal*, este tipo de Modelos de Prevención serán fundamentales al momento de descartar sustantivamente que tal confusión es abiertamente impertinente, sirviendo como un mecanismo de defensa sólido frente al riesgo de procesamiento penal que se puede generar por la falta de *expertise* de nuestros jueces y/o fiscales, o inclusive frente a la propia SUNAT, ante la cual también habrá que hacer una labor preventiva durante las fiscalizaciones.

Sería importante promover una precisión a la LPT, que establezca que las conductas de elusión en ningún caso pueden configurar delito de defraudación tributaria, bastando para tal efecto con la calificación que se

efectúe en el marco de un Modelo de Prevención Penal Tributario debidamente implementado, el mismo que equivaldría a un pronunciamiento expreso del Comité Revisor establecido por la Norma XVI del Código Tributario.

V. Conclusiones y/o recomendaciones

1. Aun cuando en foros tributarios especializados no existe confusión entre las figuras de la elusión y la simulación, en espacios penales no existe la misma claridad, existiendo el riesgo que los jueces y/o fiscales terminen sentenciando como delito de defraudación tributaria conductas que califican como elusión. Ese riesgo se acentúa si consideramos las recientes noticias de la aproximación de la SUNAT sobre la materia.
2. A la fecha no existiría un pronunciamiento a nivel penal, de la Corte Suprema o el Tribunal Constitucional peruanos, que descarte la tipicidad penal de conductas que califiquen como elusión tributaria. En su lugar, habría cierta inclinación a confundir las figuras de elusión y simulación con relevancia penal.
3. La experiencia comparada demuestra que el riesgo de confusión es latente, y que una vez que se produce, pueden pasar largos años hasta que el asunto se zanje de manera definitiva, como ocurrió en España donde el Tribunal Constitucional tuvo que corregir la confusión reiterada de la Corte Suprema.
4. Es necesario que los contribuyentes implementen Modelos de Prevención Penal Tributarios, con especial énfasis en descartar la confusión de calificación de conductas elusivas como si fueran delitos de defraudación tributaria, sirviendo de este modo como un mecanismo eximente de sanción penal en dichos supuestos. Esto sin

perjuicio de implementar de manera integral el referido Modelo de Prevención.

5. Debería promoverse una iniciativa legislativa que precise en la LPT, que no es posible que se configuren delitos de defraudación tributaria por conductas que claramente califiquen como elusión, para lo cual no se requerirá como condición necesaria una calificación previa del Comité Revisor de la Norma XVI del Código Tributario, debiendo bastar que se cuente con un Modelo de Prevención Penal Tributario implementado.

REFERENCIAS

- Acuerdo Plenario 2-2009/CJ116. (2019). V Pleno Jurisdiccional de las Salas Penales Permanente y Transitorias. Corte Suprema de Justicia de la República.
- Aguilar, M., Carrasco, P., Collado, M., Cuervas-Mons, M., Fernández, F., Fornieles, A., Jiménez, A., Luchena, G., Luque, M., Moreno, S., Nocete, F., Montoya, M., Patón, G., Risueño, F., Sánchez, M., Sanz, J. (2013). *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (3ª ed.). Atelier.
- Alpaca, A. (2015). *Delitos Tributarios y Aduaneros* (1ª ed.). Ubi Lex Asesores.
- Casación 1001-2023/Lambayeque. (2024). Sentencia de casación. Corte Suprema de Justicia de la República, Sala Penal Permanente.
- Casación 595-2020/Lambayeque. (2021). Sentencia de casación. Corte Suprema de Justicia de la República, Sala Penal Permanente.
- Casación 775-2021/Puno. (2023). Sentencia de casación. Corte Suprema de Justicia de la República, Sala Penal Permanente.
- Castro, A. (2008). *Elusiones fiscales atípicas* (1ª ed.). Atelier.
- Clemente, I. (2005). El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo. *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 12, 86-91. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1476/documento/foro6.pdf?id=2073&forceDownload=true>
- Decreto Legislativo 813. (1996). *Ley Penal Tributaria*. Presidencia de la República.
- Pérez, F. (1995). *Derecho Financiero y Tributario Parte general*.