

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA Y LAS GANANCIAS
ILÍCITAS. UNA EXPLICACIÓN POLÍTICO
CRIMINAL A UNA CUESTIONABLE
PRAXIS JURISPRUDENCIAL***

Luis Miguel Reyna Alfaro**

I. Planteamiento del problema.

A través de esta intervención quisiera proponerles la respuesta a una problemática que día a día adquiere, al menos en el Perú, mayor notoriedad y que formulo a través de las siguientes interrogantes: ¿Existe obligación tributaria en relación a la ganancia ilícita producto de la realización de delitos?; ¿Comete delito de defraudación tributaria aquél que no declara el patrimonio ilícitamente obtenido? o, en términos más simples ¿Tiene el ladrón la obligación de declarar y tributar lo robado?

De modo inicial e intuitivo creo que todos coincidiremos en que *el delito* y la *ganancia* proveniente del mismo no puede generar renta que deba ser declarada a la administración tributaria ni que se pueda extraer de la omisión de tal declaración consecuencias punitivas, entendiéndose a título de defraudación tributaria. Este punto de vista, sin embargo, no tiene aceptación pacífica, ni en doctrina ni en jurisprudencia, que han llevado a afirmar e incluso procesar penalmente a quienes, tras revelarse judicialmente que ostenta fortunas provenientes del delito, se determine que no cumplieron con tributar sobre dicha ganancia.

En efecto, cierta doctrina y, fundamentalmente, la jurisprudencia tributaria considera que el

* Este trabajo contiene, en esencia, las reflexiones vertidas en el *I Congreso Nacional de Tributación* llevado a cabo del 24 al 26 de mayo de 2007 en el Auditorio del Colegio de Abogados de La Libertad, en la ciudad de Trujillo, Perú; y complementadas en el *III Congreso Latinoamericano de Derecho penal*, organizado por la Universidad de Cuenca- Azogues, el 31 de octubre de 2008, en la ciudad de Guayaquil, Ecuador, lo que justifica las referencias legales propias de dicho país.

** Profesor de Derecho Penal Económico de la Universidad de San Martín de Porres, Perú. Director Académico del Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa.

patrimonio obtenido como consecuencia de la comisión de un delito es parte de la renta gravable y, por lo tanto, no declararlo a la administración tributaria puede generar repercusiones tributarias e incluso jurídico penales. Según este sector, dicho en términos coloquiales, *el ladrón que no declara lo robado, además de ser responsable por el robo, sería responsable del delito de defraudación tributaria*, descrito en el artículo 1° de la Ley penal tributaria del Perú (y contenido en similares términos en el artículo 342° del Código Tributario ecuatoriano).

Determinar si esto es correcto exige reconocer preliminarmente las líneas de argumentación planteadas por aquellos que consideran posible incorporar la ganancia delictiva como posible renta gravable, para analizar su capacidad de rendimiento y proponer, de ser el caso, las refutaciones que correspondan y plantear una propuesta de solución.

II. El patrimonio criminal como renta gravable

1. La tesis de no exclusión del impuesto

Una primera argumentación a favor de incorporar el patrimonio criminal como renta gravable se sustenta en el denominado *principio de no exclusión del impuesto* que plantea, más o menos, lo siguiente: Si en la ley no existe declaración expresa de que la actividad criminal no es gravable se entiende entonces que sí lo es; o, en otros términos, lo que la ley no excluye de la tributación, se incluye. Se trata de una forma específica de aplicación de la máxima jurídica elemental: Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe (artículo 2.24, literal a, de la Constitución política del Perú).

Esta es, justamente, la línea seguida por nuestro Tribunal Fiscal en el caso de la Familia del ex Comandante General del Ejército peruano Nicolás Hermoza Ríos¹, en donde se considera

¹ Como consecuencia de las investigaciones realizadas tras la aparición del video Kouri-Montesinos, se descubrió que el ex Comandante General del Ejército Nicolás de Bari Hermoza Ríos había colocado en el sistema financiero suizo aproximadamente veintinueve millones de dólares

como hecho imponible la actividad delictiva por él realizada (Exp. N° 850-4-2006). La opción a favor de considerar el comportamiento criminal como hecho imponible adoptada por el Tribunal Fiscal en la resolución del 16 de febrero de 2006 tiene como sustento normativo la interpretación literal del contenido del artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta.

El artículo 52° de la Ley del Impuesto a la renta señala textualmente: “Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por estos [...] los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no conste en escritura pública o de otro documento fehaciente; tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas”.

El Tribunal Fiscal entiende, a partir de una interpretación plenamente literal, que si la Ley del impuesto a la renta no excluye del concepto de renta gravable la ganancia producto del delito, esta se encontraría incluida y, por ello, la no declaración de la ganancia delictiva podría dar lugar a responsabilidad administrativa y penal.

Esta forma de interpretar la norma tributaria ha sido recientemente consolidada por el Tribunal Constitucional peruano al resolver una acción de amparo constitucional interpuesta precisamente

americanos diseminados en diversas cuentas a nombre de su esposa e hijos. Informadas las autoridades peruanas, se inició contra Hermoza Ríos y su familia una investigación preliminar fiscal en la que el Ex Comandante General del Ejército Nicolás Hermoza Ríos confesó haber cometido los delitos de peculado y cohecho pasivo propio. Abierto un proceso penal contra Hermoza Ríos y su familia en el subsistema de justicia penal anticorrupción, el Juez ha cargo de la causa comunica a la SUNAT y aquella inicia un procedimiento de fiscalización tributaria a cargo de la Intendencia Regional Lima de la SUNAT que emitió diversas resoluciones de determinación de impuesto y de multa, motivando la interposición de reclamo por parte de los afectados, recurso que fue declarado infundado. Interpuesta la apelación ante el Tribunal Fiscal, este resolvió confirmando la resolución impugnada. Paralelamente, la SUNAT interpuso denuncia por defraudación tributaria contra los integrantes de la Familia Hermoza- Quiroz.

por el mencionado Hermoza Ríos. En sentencia del 09 de enero de 2008 (Exp. N° 04985-2007-PA/TC, Lima) señala que conforme a dicho dispositivo “lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquél no pretenda justificar dicho incremento sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas” (fundamento jurídico décimo). Se agrega: “Es paradójico que, en el fondo, lo que hacen los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión de los delitos de peculado y del cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas” (fundamento jurídico undécimo).

Lo realmente importante para el Tribunal Constitucional es la existencia de una disposición legal que señala expresamente que las actividades ilícitas no pueden justificar la renta no declarada a la administración, lo cual supone reconocer implícitamente que quien comete un delito está obligado a declarar a la administración tributaria la renta que proviene de aquél y a tributar sobre la misma.

Esta posición podría tener sustento en el caso ecuatoriano dado que ni el Código Tributario ni la Ley de Régimen Tributario interno del Ecuador emiten consideración alguna al respecto. Ninguna de dichas normas declara expresamente que el ilícito penal no genera obligación tributaria respecto a las ganancias que de aquél deriven con lo cual, conforme a la tesis de no exclusión del impuesto, podría admitirse la tributación sobre el patrimonio proveniente del delito.

Sin embargo, como acertadamente sostiene Eduardo RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE²,

² RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal*, en: Silva Sánchez, Jesús María (Director). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos*

este planteamiento tiene una escasa capacidad de rendimiento pues más que identificar una posible solución al problema en cuestión tan solo identifica el núcleo de la problemática: La solución frente a la ausencia de declaración legal de exclusión del impuesto de la actividad criminal. En efecto, las normas tributarias han hecho mutis respecto al problema de las ganancias ilícitas provenientes del delito y esto es justamente lo que ha generado el problema bajo análisis, por esa razón recurrir al contenido de las normas tributarias para la solución de éste problema sería mera tautología.

2. La tesis de la igualdad

Se ha propuesto también, con mayor imaginación pero igual ineficacia, que esta problemática puede resolverse recurriendo al principio de igualdad como criterio fundamentador de la tributación de la actividad criminal.

Al respecto, en una de las Sentencias más frecuentemente mencionadas (del 21 de diciembre de 1999, caso “Nécora”), el Tribunal Supremo español [Ponente Conde-Pumpido Touron] sostuvo: “El principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respeta, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva”. Lo que se postula a través de ésta propuesta es que las normas constitucionales que fijan la obligación ciudadana de contribuir al sostenimiento público a través de los tributos no se dirige únicamente a los ciudadanos honestos, su ámbito aplicativo es general e incluye a los ciudadanos que cometen delitos.

Sin embargo, un planteamiento como el antes reseñado implica una comprensión incorrecta del contenido del principio de igualdad. El principio de igualdad plantea la obligación de una respuesta igual ante situaciones iguales. Esa igualdad de situaciones es justamente la que no existe entre la

penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico- empresarial. Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 219.

ganancia obtenida lícitamente y la obtenida ilícitamente³, lo que provoca que resulte una postura inadmisibles.

3. La tesis de la prevención general

La opción por considerar el patrimonio criminal como renta gravable y como consecuencia de ello considerarla objeto del delito de defraudación tributaria ha sido postulada también desde la perspectiva jurídico- penal recurriendo a argumentos relacionados a la idea de *prevención general* y a los efectos de intimidación que la punición a título de defraudación tributaria puede generar.

Esta propuesta surge en España debido a la proliferación de actos de corrupción como causa generadora de la ganancia ilícita y respecto de los cuales se observaba un tratamiento excesivamente venial por parte de la legislación penal, lo cual afectaba los propósitos de prevención intimidatoria de la sanción penal. En efecto, la insuficiencia preventiva general de las consecuencias jurídicas previstas para los delitos de corrupción, la ausencia de una respuesta punitiva de cierta intensidad para estos supuestos provocaba la necesidad de recurrir a la defraudación tributaria como medio para lograr la punición más intensa que aquél tipo penal preveía⁴.

Un planteamiento de este tipo, claramente instrumental, carece en la actualidad de toda utilidad. Los marcos penales que prevén actualmente los Estatutos punitivos en relación a la corrupción administrativa son bastante amplios e intensos, de modo tal que las necesidades de prevención general que sustentaban el uso instrumental de la defraudación tributaria han desaparecido.

III. El patrimonio criminal como renta no gravable

Quisiera iniciar esta parte del trabajo identificando lo que será, a partir de este momento, la línea discursiva del mismo: En un

³ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 222.

⁴ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 211.

Estado de Derecho la realización de un delito no puede considerarse un hecho imponible ni mucho menos puede suponer la realización del delito de defraudación tributaria.

Los argumentos a favor de la tesis que aquí defenderé se ubican en dos planos (Derecho penal material y Derecho procesal penal) que terminan reconducidos, por razones exclusivamente metodológicas, al nivel del Derecho penal material.

Ahora bien, es necesario identificar los niveles en que puede ser respondida, desde la perspectiva del Derecho penal sustantivo y la teoría jurídica del delito, la pregunta antes formulada. Como debe recordarse la calificación de una conducta como delito supone la verificación de la concurrencia de las categorías que conforman la teoría jurídica del delito: Tipicidad, antijuricidad y culpabilidad. La posible solución a ésta problemática se ubica tanto en las categorías destinadas al análisis y valoración del hecho, es decir, aquellas que buscan determinar la concurrencia de un *injusto penal* (tipicidad y antijuricidad); como en aquellas que analizan y valoran al autor del ilícito (culpabilidad).

1. Solución a nivel de tipicidad

a) Cuestiones previas

A través de la tipicidad se analiza si, en efecto, el comportamiento atribuido realiza el tipo penal de un delito. En ese contexto, habría que analizar en este momento si aquél que no declara su patrimonio criminal y no tributa sobre el mismo realiza el tipo penal –objetivo y subjetivo– de defraudación tributaria.

El delito de defraudación tributaria, conforme al artículo 1° de la Ley penal tributaria (Dec. Leg. N° 813) define como la acción típica de la defraudación tributaria: “[...] deja[r] de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes [...]”.

En línea similar se ubica la descripción de la defraudación fiscal del artículo 342° del Código Tributario ecuatoriano que señala que aquella consiste en: “todo acto de

simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”⁵.

El delito de defraudación tributaria, en el caso peruano, ha sido construido como una *ley penal en blanco*⁶, en la medida que el ámbito de la prohibición jurídico-penal no se encuentra totalmente contenido en la ley penal, sino que requiere del complemento de una ley extrapenal, en este caso, la legislación tributaria que determina, finalmente, cuáles son los tributos que el ciudadano está obligado a pagar.

El caso ecuatoriano se produce una situación similar pues aunque el legislador ha decidido regular los delitos tributarios en el interior de su Código Tributario, existe una remisión externa dado que resulta necesario recurrir al complemento que proporcionan otras leyes de carácter tributario, como la Ley de Régimen Tributario interno, para reconocer la prohibición penal en su integridad.

Ahora, la configuración de este tipo penal como una ley penal en blanco, no supone una dependencia absoluta de contenidos del Derecho penal a favor del Derecho tributario⁷. Es cierto que el legislador, en este ámbito, ha instrumentalizado una política criminal al servicio

⁵ Sobre el mismo, ZAVALA EGAS, Jorge. *Delito Tributario*. Lima, Kimkos impresores, 2008, *passim*; ÍDEM. “El delito de defraudación tributaria”, en: Revista Jurídica, N° 24, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias sociales y políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Guayaquil, 2008, p. 333.

⁶ REYNA ALFARO, Luis Miguel. *Manual de Derecho penal económico. Parte General y Parte Especial*. Lima, Gaceta Jurídica, 2002, p. 618.

⁷ Así: CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *El patrimonio criminal. Comiso y pérdida de ganancia*. Madrid, Dykinson, 2001, p. 91; BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias ilícitas y Derecho penal*. Madrid, Ceura, 2002, p. 120.

de la política tributaria⁸; así se entiende, por ejemplo, la -hasta hace poco existente- dependencia a la intervención de la administración tributaria para el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público o los exagerados marcos penales establecidos por la ley penal tributaria; sin embargo, es necesario proponer criterios dogmáticos que limiten y sirvan –como proponía Von LISZT- de *barrera infranqueable de la política criminal* tributaria. Sobre esto retornaré más adelante.

b) Propuesta de interpretación racional del artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta

Desde esa perspectiva, cualquier interpretación de los ámbitos penalmente relevantes relacionados a la tributación debe tener como guía los postulados constitucionales contenidos en el Capítulo IV del Título III de nuestra Carta Fundamental, destinado al régimen tributario y presupuestal. El artículo 74° constitucional precisa: “[...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona [...]”.

En este orden de ideas es necesario dar una lectura distinta –de corte estrictamente constitucional- al artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta que sirve de base normativa a quienes postulan una tesis distinta a la aquí defendida. El artículo 52°, en una suerte de presunción *iure et iure*, impide justificar el incremento patrimonial con “utilidades derivadas de actividades ilícitas”. Pues bien, debe recordarse que si bien todas las ganancias provenientes del delito son ilícitas no todas las ganancias ilícitas provienen del delito, recordándose que la noción de ilícito trasciende al ordenamiento jurídico penal –hay ilícitos civiles, ilícitos administrativos, etc.-⁹, en ese orden de ideas, creo perfectamente compatible con el sentido literal del artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta la exclusión de las ganancias

⁸ SÁNCHEZ- OSTIZ, Pablo. *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal*, en: Corcoy Bidasolo, Mirentxu (Directora). *Derecho penal de la empresa*, Universidad Pública de Navarra, Navarra, 2002, p. 251.

⁹ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 237.

ilícitas de origen delictivo, por un lado, porque el patrimonio criminal es divergente del sentido económico de la tributación y, en segundo lugar, porque de ese modo se evita que derechos fundamentales de la persona se vean afectados.

En efecto, el sentido económico de la tributación se relaciona al incremento del patrimonio del obligado tributario basado en un título jurídico y no en la mera posesión. Los tributos se imponen al ciudadano porqué su capacidad contributiva, basada en su patrimonio sustentado jurídicamente, así lo determina. La realización de hechos delictivos que generan ganancias de carácter patrimonial no se incorporan verdaderamente al patrimonio del delincuente, por ausencia de título jurídico y, por ello, no constituyen renta¹⁰.

En línea similar puede reconocerse el planteamiento del Tribunal Internacional de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del 07 de julio de 1988 (Caso *Moll*). Este caso, en el cual la administración tributaria holandesa pretendía imponer obligaciones tributarias a un acto de comercialización ilegal de anfetaminas, el mencionado Tribunal sostuvo: “No nace ninguna deuda tributaria por el impuesto sobre el volumen de negocios en la medida en que esos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes con vistas a ser utilizados con fines medicinales y científicos”¹¹.

Este planteamiento interpretativo tiene, como veremos más adelante, muy importantes consecuencias prácticas.

Respecto a los efectos de ésta propuesta interpretativa a favor de los derechos fundamentales del ciudadano ahondaremos más adelante cuando se aborden las cuestiones relacionadas a la antijuricidad.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. *Incremento patrimonial no justificado y los fondos de origen ilícito: ¿Presunción o ficción?*, disponible en: <http://www.idtl.com.br/artigos/182.pdf>.

¹¹ SEOANE SPIEGELBERG, José Luis. *El delito de defraudación tributaria*, en: García Novoa, César & López Díaz, Antonio (Coords.). *Temas de Derecho penal tributario*. Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 92.

c) Efectos jurídico penales de la tesis interpretativa planteada: La atipicidad objetiva del comportamiento

La acción típica de la defraudación tributaria implica la elusión de los tributos señalados por la ley, lo cual implica que la existencia de una obligación tributaria por parte del autor es condición indispensable para la verificación del tipo penal objetivo del delito. Si no existe tributo que pagar al Estado no puede existir elusión tributaria.

Se observa así que la propuesta de interpretación racional del artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta incide directamente en el comportamiento típico pues, conforme se plantea, la exclusión de la ganancia derivada de la actividad delictiva significa la ausencia de tributo a eludir mediante el acto de defraudación y, con ello, la ausencia de la acción típica propia del delito de defraudación tributaria.

d) La solución a la cuestión mediante el tipo subjetivo del delito: El error sobre la existencia del tributo

Pero los argumentos a favor de la tesis aquí postulada se hayan no solo en el ámbito de la tipicidad objetiva en tanto que, desde la perspectiva de la tipicidad subjetiva, la teoría del error de tipo permite obtener resultados igualmente satisfactorios.

Como se recuerda, el artículo 14° del Código penal reconoce trascendencia al error sobre los elementos del tipo penal, eliminando, en caso de ser un error vencible sobre los elementos del tipo, el dolo, y en caso de ser un error invencible, toda la imputación subjetiva (dolo y culpa). Pues bien, el dolo del delito de defraudación tributaria exige el conocimiento, siquiera eventual, de la realización de los elementos del tipo objetivo del mismo, el cual tiene como uno de sus contenidos primordiales la existencia de un tributo. Esto significa que quien se equivoca o yerra sobre la existencia del tributo no actúa dolosamente¹²,

¹² MAIWALD, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo en el Derecho penal tributario*, traducción de Marcelo Sancinetti, Ad Hoc. Buenos Aires, 1997, p. 19.

conforme a las cláusulas contenidas en el artículo 14° del Código penal peruano.

La verificación de un estado de error sobre los elementos del tipo penal tiene en este caso consecuencias idénticas: La ausencia de tipicidad del hecho. Esto es así, se trate de un error de tipo vencible o un error de tipo invencible pues la posibilidad de sancionar el hecho a título de culpa, en caso de error de tipo vencible, queda neutralizada por la ausencia de un tipo penal tributario que reprima la defraudación tributaria culposa.

e) Contrasentidos subyacentes a la criminalización de la omisión de declaración de la ganancia delictiva

A nivel de tipicidad se puede adicionar como argumentos a favor de la tesis defendida, las profundas contradicciones que puede generar la criminalización de la elusión tributaria respecto a la ganancia delictiva.

Una de estas contradicciones viene conformada por los efectos que la calificación del patrimonio criminal como renta gravable tendría a nivel de la posible responsabilidad de los funcionarios estatales a título de receptación. En efecto, si se impone a los ciudadanos la obligación de declarar y tributar sobre los ilícitos penales en que aquellos incurran, estos tendrían que realizar pagos a favor de la administración tributaria que sus funcionarios tendrían por imposición legal que recibir, lo que llevaría a estos a realizar la acción típica del delito de receptación.

Una segunda contradicción del planteamiento aquí rechazado tiene que ver con los efectos que la consideración de la ganancia proveniente del delito como parte integrante del patrimonio que integra la renta gravable de la persona tiene sobre la idea de unidad del ordenamiento jurídico. Si, por un lado, el ordenamiento jurídico tributario califica a la ganancia proveniente del delito como parte del patrimonio de la persona y, por ello, le impone cargas tributarias, no puede luego sostener que esa ganancia en realidad debe ser extraída del dominio de su titular por provenir del delito. La regla lógica del tercero excluido resulta perfectamente aplicable a este caso: Bien la ganancia proveniente del delito forma parte del

patrimonio de su autor o bien no lo integra. Esta situación, claramente controversial, es puesta en manifiesto por BRAVO CUCCI con estas palabras: “sostener que a través de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significa reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico, y que las normas tributarias prevén que el producto de un ilícito es una riqueza que fluye al patrimonio del delincuente, lo que es un evidente contrasentido”¹³.

2. Solución a nivel de antijuricidad

La antijuricidad es una categoría del delito que pretende lograr una valoración jurídica global del comportamiento típico. A través de la antijuricidad, y en busca de mantener la unidad del ordenamiento jurídico, se analiza si el comportamiento reprochado por el Derecho penal –y justamente por eso típico e inicialmente antijurídico [la tipicidad es indicio de antijuricidad]- es permitido por otra rama del ordenamiento jurídico. Por ejemplo, la acción de “matar a otro” en prohibida por el Derecho penal, sin embargo, cuando esa acción típica es realizada en acto de *legítima defensa* pierde el carácter antijurídico. Estas causas de permisión del comportamiento, que eliminan el carácter antijurídico del mismo, son conocidas como *causas de justificación*.

Dentro del catálogo de las causas de justificación reconocidas por nuestro Código penal, destaca el *ejercicio regular de un derecho*. Es allí donde creemos se encuentran las soluciones más limpias a nuestra propuesta y es allí también donde se entremezclan los criterios de Derecho penal y Derecho procesal penal.

2.1. El ejercicio regular del derecho a no autoincriminarse como causa de justificación

El derecho de defensa es seguramente una de las garantías más caras del ciudadano en el proceso penal. Se trata de una garantía que tiene diversas manifestaciones, dentro de ellas tiene un rol fundamental el *derecho a la no autoincriminación*.

¹³ BRAVO CUCCI, Jorge. *Op. Cit.*

La prohibición de autoincriminación, consecuencia del derecho a proponer una propia versión de los hechos objeto de imputación, supone, entre otras cosas, el derecho del imputado a guardar silencio o, incluso, el derecho a mentir, sin que de ello puedan extraerse consecuencias negativas contra el imputado. Pues bien, cabe formular la siguiente interrogante: Si el autor de un hecho punible corre el riesgo de ser sancionado penalmente por haber omitido declarar la ganancia generada por el hecho ilícito ¿No se está obligando al imputado a autoincriminarse? La respuesta es más que evidente: *Sí*.

Y aquí no entra en cuestionamiento el efectivo deber ciudadano de contribuir en el sostenimiento de las cargas pública proporcionando información con relevancia fiscal y tributando en los casos legalmente previstos¹⁴, sino si aquél debe anteponerse al derecho a no declarar ni a autoincriminarse. El necesario juicio de ponderación de los intereses en conflicto debe resolverse irreversiblemente a favor del derecho a la presunción de inocencia¹⁵.

2.1.1.) El ejercicio regular del derecho a no ser juzgado ni sentenciados dos veces por el mismo hecho (la garantía del non bis in idem)

En cuanto a los argumentos vinculados al non bis in idem estos pueden ser observados desde una doble perspectiva: El *ne bis in idem* en relación al hecho delictivo; y, el *ne bis in idem* en relación a la consecuencia accesoria de comiso de ganancias.

a) Vulneración al non bis in idem en relación al hecho delictivo

La problemática en discusión supone la existencia de un hecho delictivo previo, lo cual supone que

¹⁴ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: La postura del Tribunal Constitucional*, en: *Togas.biz*, disponible en: www.togas.biz.

¹⁵ De ésta opinión, ADRIASOLA, Gabriel. *El delito de lavado de activos en Uruguay. Antecedentes, regulación actual y futura*, disponible en: <http://www.ciidpe.com.ar/area2/Lavado.%20Adriasola.pdf>, p. 13.

aquél ha sido objeto de una condena judicial o, al menos, es objeto de un proceso penal. De allí la relación de la cuestión en discusión con la garantía del *ne bis in idem* en tanto aquella supone, en su núcleo esencial, la prohibición de juzgamiento y de condena múltiple¹⁶.

En este contexto, corresponde analizar si concurren los elementos propios del *ne bis in idem*: Identidad de persona, identidad de hecho e identidad de fundamento político criminal. Respecto a los dos primeros no existen mayores debates ni hesitaciones. Distinta situación se observa respecto a la identidad de fundamento.

El Tribunal Constitucional peruano ha referido sobre este punto que el fundamento de la persecución penal o administrativa (o mixta) se ubica en el bien jurídico. Esta doctrina jurisprudencial ha sido objeto de severa crítica por algunos autores al considerarse inexacta la apreciación de que el derecho administrativo sancionador no protege bienes jurídicos¹⁷, proponiendo más bien construir la cuestión del fundamento a partir del *contenido de injusto*.

Sin ánimo de introducirme en la discusión y aunque resulte dogmáticamente incorrecto sostener que el Derecho administrativo sancionador no protege bienes jurídicos pues, como ha puesto ya en manifiesto Mir Puig, existen *bienes jurídicos* en todo el ordenamiento jurídico¹⁸, creo que no existe una divergencia sustancial entre la propuesta de interpretación del Tribunal Constitucional peruano y la formulada por la doctrina en mención pues es evidente que el contenido de injusto de un comportamiento no puede desligarse del bien jurídico protegido por el ordenamiento jurídico-penal pues justamente éste último determina el desvalor del resultado propio del comportamiento¹⁹.

¹⁶ REYNA ALFARO, Luis Miguel. *El proceso penal aplicado*. Lima, Gaceta Jurídica, 2006, p. 257.

¹⁷ CARO CORIA, Dino Carlos. *El principio de ne bis in idem en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, en: Reyna Alfaro, Luis/ Arocena, Gustavo/ Cienfuegos, David (Coords.). *La prueba, reforma del proceso penal y derechos fundamentales*. Lima, Jurista, 2007, p. 98-99.

¹⁸ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte General*. Buenos Aires, Séptima edición, BdeF, 2005, p. 129.

¹⁹ MIR PUIG, Santiago. *Op. Cit.*, p. 166.

En lo que aquí concierne, el fundamento político criminal de la represión del fraude tributario parece difícilmente compatible con aquellos delitos antecedentes que implican el enriquecimiento del autor que incrementan *ficticiamente* el patrimonio de aquél. En el caso “Herzoza- Quiroz” esto resulta mas que evidente: El bien jurídico protegido penalmente mediante los delitos de peculado y cohecho pasivo propio –esto es, la funcionalidad adecuada de la administración pública- son claramente divergentes del bien jurídico protegido a través del delito de defraudación tributaria –sistema de ingresos y egresos del Estado o el patrimonio del mismo, según la concepción que se adopte²⁰. El argumento de la vulneración al *ne bis in idem* en relación al hecho delictivo no resulta adecuado de cara a la solución que aquí se propugna.

Sin embargo, la solución de la vulneración a la garantía del *ne bis in idem* fue utilizada por la Sala Penal Nacional en la sentencia del 06 de diciembre de 2007 al resolver el caso de la Familia “Herzoza- Quiroz”.

b) Vulneración al *ne bis in idem* en relación a la consecuencia accesoria de comiso de ganancias

El Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador recurren a medidas de similar naturaleza frente a la ganancia proveniente del delito, lo que plantea un cuestionamiento de vulneración del *ne bis in idem* dado que la ganancia indebida generada por el actuar delictivo tiene ya una respuesta en el sistema de consecuencias jurídicas del delito, conformada por el comiso de ganancias, por lo que la pretensión de gravar la actividad criminal y castigar su no declaración como defraudación tributaria significaría establecer una nueva sanción que afectaría la prohibición de ser procesado o sentenciado dos veces por un mismo hecho.

No puede negarse que entre ambas figuras –la consecuencia accesoria de comiso y la sanción administrativa tributaria de comiso- existe identidad estructural pues ambas implican el desapoderamiento patrimonial del sancionado; sin embargo, un examen a este nivel resulta

²⁰ En esa línea, la STC del 09 de enero de 2008 (Exp. N° 04985-2007-PA/TC, Lima).

claramente insuficiente, siendo necesario identificar la naturaleza jurídica de estas medidas.

Respecto al comiso de ganancias y de objetos, hay que recordar que nuestro sistema de reacción frente al delito reconoce las denominadas *consecuencias accesorias del delito*, entre las cuáles se encuentra el comiso de ganancias y objetos (artículo 102° del Código penal), comiso de ganancias correspondientes a personas jurídicas (artículo 104° del Código penal) y las consecuencias accesorias aplicables a las personas jurídicas (artículo 105° del Código penal).

De las medidas de comiso previstas en el Código penal peruano, la que recae sobre las ganancias o beneficios obtenidos por las personas jurídicas, conforme a la regulación propuesta por el artículo 104° del Código penal, se trata de una medida de contención destinada a garantizar el pago de la reparación civil²¹, por lo que carecería de identidad con la sanción administrativa de comiso. Distinto es el caso del comiso previsto en el artículo 102° del Código penal peruano pues tiene fundamento preventivo basado en la peligrosidad objetiva que revisten los efectos del delito en la medida que pueden ser nuevamente utilizados con propósitos criminales²².

A nivel del derecho tributario, el comiso constituye una de las sanciones previstas para la ilicitud tributaria cuyo contenido resulta idéntico al reconocido por el artículo 104° del Código penal: Privación definitiva de la propiedad de los bienes²³. Esta sanción, en tanto sanción de naturaleza administrativa posee, al igual que las sanciones penales, naturaleza punitiva²⁴.

²¹ REYNA ALFARO, Luis Miguel. *Manual de Derecho penal económico. Parte General y Parte Especial*, p. 204; CASTILLO ALVA, José Luis. *Las consecuencias jurídico- económicas del delito*. Lima, Idemsa, 2001, p. 242; GALVEZ VILLEGAS, Tomás & GUERRERO LÓPEZ, Susana. *Consecuencias accesorias de delito y medidas cautelares reales en el proceso penal*. Lima, Jurista, 2009, p. 117.

²² CASTILLO ALVA, José Luis. *Op. Cit.*, p. 198.

²³ SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Derecho tributario e ilícitos tributarios*. Lima, cuarta edición, Gráfica Horizonte, 1999, p. 418.

²⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha*

A mi entender la ganancia ilícita proveniente del delito²⁵ no puede ser considerada como patrimonio respecto del cual exista obligación tributaria en la medida que el comiso o la punición del hecho generador de la misma provoca la desaparición del interés estatal de penar la defraudación tributaria²⁶. Son, como se observa, cuestiones relacionadas a la *necesidad de pena* las que impiden la imposición de una sanción adicional a título de defraudación tributaria a aquél que en un proceso antecedente ha sufrido el comiso de las ganancias ilícitas.

En ese contexto, hay que recordar con Silvina BACIGALUPO²⁷ que ya el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha destacado que la medida de comiso de ganancias, además de poseer un contenido reparador y preventivo, tiene carácter punitivo; así las cosas, la imposición adicional de sanciones penales tributarias supondría una clara vulneración a la garantía del *ne bis in idem*. En efecto, en la sentencia del 21 de febrero de 1984 (caso *Ozturk*) el Tribunal Europeo de derechos Humanos ha reconocido la ausencia de diferencias sustanciales entre las infracciones y sanciones penales y las de carácter tributario²⁸.

La exclusión del ámbito de lo penalmente relevante de la no declaración fiscal de las ganancias ilícitas exige que se haya determinado a través de resolución judicial firme que el patrimonio tiene, en efecto, esa condición (ganancia ilícita). Si esto no ocurre quedan, desde

contra el fraude fiscal, en: García Novoa, César & López Díaz, Antonio (Coords.). *Temas de Derecho penal tributario*. Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 33.

²⁵ No resulta posible sostener la distinción propuesta por Paredes Castañeda respecto al tratamiento de las ganancias ilícitas que se mantienen en el ámbito de la ilicitud y las ganancias ilícitas que son posteriormente introducidas al tráfico jurídico en la medida que la legitimación del patrimonio es sólo aparente: Si es el blanqueo del capital el que permite reintroducir el patrimonio ilícito al tráfico jurídico ¿No se plantea la misma interrogante?; véase, al respecto; PAREDES CASTAÑEDA, Enzo. *Los delitos tributarios en el Perú*. Lima, Cultural Cuzco, 2007, pp. 60-61.

²⁶ BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, p. 118.

²⁷ BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, p. 111.

²⁸ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Op. Cit.*, p. 33.

luego, abiertas las posibilidades de recurrir a los tipos penales tributarios²⁹.

3. Solución a nivel de culpabilidad

La tercera categoría del delito, la culpabilidad, propone también instrumentos capaces de proporcionar una respuesta negativa a la pretensión de gravar el patrimonio criminal.

La culpabilidad supone una suerte de reproche realizado por el ordenamiento jurídico- penal sobre el autor de un injusto penal (comportamiento típico y antijurídico). Dicho juicio de reproche funciona sobre el autor en la medida que, a pesar de tener la posibilidad de actuar conforme a la juridicidad, se enfrenta a aquella, la contradice. En este orden de ideas, la constatación de la culpabilidad del autor exige la verificación de la capacidad de culpabilidad (o imputabilidad), el conocimiento de la antijuricidad y la exigibilidad de otra conducta.

El conocimiento de la antijuricidad es uno de los contenidos indispensables en la constatación de la culpabilidad. No es posible reprochar al ciudadano la realización de un comportamiento antijurídico si aquél desconocía que el mismo tenía tal condición. A ese nivel aparece el *error de prohibición*, regulado por el artículo 14º, último párrafo, del Código penal, como circunstancia que elimina el conocimiento de la antijuricidad y con ello la culpabilidad.

El *error de prohibición* supone que el autor de un hecho típico y antijurídico desconoce, debido a un error de percepción o de valoración, que su actuación es contraria al ordenamiento jurídico. Esta problemática, trasladada al caso concreto implicaría que el autor debe conocer que, en efecto, está obligado a declarar a la administración tributaria la ganancia producto de los delitos cometidos.

Desde un criterio de racionalidad elemental, es evidente que la percepción del ciudadano le lleva

²⁹ CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *El patrimonio criminal. Comiso y pérdida de ganancia*, p. 92; similar: BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, pp. 115-116; quien exige que el carácter ilícito de la ganancia quede “probado”.

a creer que no tiene obligación de declarar o, incluso en tal supuesto, a creer que la no declaración de la ganancia ilícita se encuentra amparada por la justificación que propone el *ejercicio legítimo del derecho de no autoincriminarse*, todo lo cual supone finalmente la existencia de un error que incide sobre el conocimiento de la antijuricidad y elimina la culpabilidad del comportamiento, evitando que el comportamiento resulte sancionado con una pena.

A este nivel, conforme ha podido demostrarse, se pueden también solucionar satisfactoriamente los problemas planteados inicialmente.

IV. Conclusión

Pese a la relevancia práctica del caso, verificada con la profusa jurisprudencia emanada de nuestro Tribunal Fiscal, consolidada por el Tribunal Constitucional, la cuestión específica de si existe el deber de tributar respecto a las ganancias provenientes del delito no ha merecido, con alguna importante excepción³⁰, mayor atención de nuestra doctrina, dándose por sentada la cuestionable línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional.

Frente a ésta situación surge la interrogante del porqué siendo tan clara la solución a la problemática planteada ni la doctrina especializada haya advertido la grotesca situación ni la jurisprudencia haya propuesto soluciones alternativas que enmienden el despropósito que supone reprimir penalmente la no declaración de la ganancia ilícita a la administración tributaria.

En mi opinión, existen dos posibles explicaciones a este fenómeno. Una primera explicación al escaso y poco afortunado tratamiento de este problema tiene que ver con la *juventud del derecho penal tributario*³¹ que constituiría una disciplina aún en desarrollo y, por tanto, proclive a formular planteamientos incorrectos. Una segunda explicación se hallaría en la identificación de los sujetos de persecución penal tributaria y su condición de auténticos *enemigos*.

³⁰ Especialmente, BRAVO CUCCI, Jorge. *Op. Cit.*

³¹ En este sentido, RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 210.

Aunque el nivel de desarrollo del Derecho penal tributario es aún incipiente, encontrar la explicación a la tendencia jurisprudencial antes acotada en dicha circunstancia sería pecar de ingenuidad, dada la selectividad con la cual ha actuado, por un lado, la administración tributaria, y, por otro lado, la administración de justicia penal.

En efecto, si observamos los involucrados en la práctica de considerar punible la no declaración a la administración tributaria de las ganancias ilícitas percibiremos que se tratan de personajes vinculados a la red de corrupción administrativa propia del gobierno del Ex Presidente Fujimori. No se trata de una práctica generalizada de la administración tributaria o de la administración de justicia penal, sino que se trata de una persecución –administrativa y penal- de carácter selectivo, identificable como un auténtico *Derecho penal del enemigo*.

El *Derecho penal de enemigos* constituye una anomalía dentro del sistema penal y supone una verdadera contradicción en términos³². Su propósito es, como puede reconocerse en el presente estudio, demonizar a cierta clase de infractores. ¿No volvemos acaso al Derecho penal de autor?³³.

³² CANCIO MELIÁ, Manuel. *Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo*, traducción de Manuel Cancio, en: Jakobs, Günther & Cancio Meliá, Manuel. *Derecho penal del enemigo*. Madrid, Civitas, 2003, pp. 25-26.

³³ CANCIO MELIÁ, Manuel. *¿‘Derecho penal’ del enemigo?*, pp. 93-94.