

Contenido

INFORME ESPECIAL	Los actos preparatorios en los delitos tributarios: el <i>iter criminis</i>	I-1
	Aplicación práctica de la determinación anual del impuesto a la renta de tercera categoría del Régimen Mype Tributario (Parte final)	I-5
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Principales infracciones del artículo 178 del Código Tributario y su régimen de gradualidad	I-9
	Deducción de gastos por mermas y desmedros de existencias	I-13
	La obligación de bancarizar las operaciones y sus efectos tributarios	I-17
	Impuesto a los activos netos (ITAN): compensación a solicitud de parte	I-21
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	La Administración Tributaria (Teoría)	I-25
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Análisis de informe de la Sunat	I-26
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Algunas deducciones de gastos	I-28
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-29



Los actos preparatorios en los delitos tributarios: el *iter criminis*

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El *iter criminis* o el camino hacia el delito - 3. ¿Cuál es el desarrollo del *iter criminis*? - 4. La fase interna - 5. La fase externa



RESUMEN

Para que exista comisión de delitos tributarios se requiere que el actor tenga voluntad y consciencia de ello, sobre todo para realizar actos contrarios a ley, los cuales se encuentran considerados como delitos y sancionados penalmente. Sin embargo, al efectuar una revisión del *iter criminis* o el “camino al delito”, apreciamos que en la fase externa de este se encuentran los actos preparatorios. La pregunta a verificar, entonces, es ¿estos actos se encuentran sancionados penalmente o no?

Palabras clave: *Iter criminis* / actos preparatorios / delitos tributarios / derecho penal / fase externa / sanción penal

Recibido: 22-02-2024

Aprobado: 23-02-2024

Publicado en línea: 04-03-2024



ABSTRACT

For tax crimes to be committed, the actor must be willing and aware of it, especially to carry out acts contrary to the law, which are considered as crimes and criminally punishable. However, when reviewing the *iter criminis* or the “road to the crime”, we can see that in the external phase of this are the preparatory acts. The question to verify, then, is whether these acts are criminally sanctioned or not?

Keywords: *Iter criminis* / preparatory acts / tax offenses / criminal law / external phase / criminal penalty

Title: Preparatory acts in tax crimes: the *iter criminis*

1. Introducción

En materia penal, en algunos delitos se sancionan no solo los actos que procuren causar una lesión respecto de un interés que es jurídicamente tutelado por el Estado, sino que también pueden sancionarse aquellas conductas o actos que estén relacionados con situaciones que pongan en peligro a personas.

Bajo esta lógica, en algunos delitos es necesario que se concluyan acciones que tengan un resultado, mientras que en otros no necesariamente debe existir un resultado sino lo que se busca penalizar es determinadas conductas, inclusive

si no se ha llegado a un resultado, penalizando hasta la propia tentativa que involucra a los actos preparatorios.

Los actos preparatorios forman parte de lo que se denomina *iter criminis* o “camino del delito” dentro de la doctrina penal.

El presente informe tiene como intención analizar si es posible penalizar los actos preparatorios en el caso de los delitos tributarios, al amparo de lo dispuesto por la Ley Penal Tributaria.

2. El *iter criminis* o el camino hacia el delito

Es pertinente indicar que el hecho punible tiene un proceso que en la doctrina se le conoce como *iter criminis* y puede ser traducido como “camino del delito”, al igual que “fases del delito”.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

En el *iter criminis* existen todos los actos relacionados desde la parte de la ideación de la conducta¹ negativa hasta su consumación. Cabe precisar que no todas las etapas del *iter criminis* están consideradas punibles, conforme lo revisaremos a lo largo del presente trabajo; tengamos en cuenta que “el recorrido que sigue el autor de un delito desde el momento en que se concibe la idea de cometerlo hasta el de la consumación”².

En la doctrina nacional, el maestro VILLAVICENCIO TERREROS indica con respecto al *iter criminis* que: “[...] como las etapas constitutivas de un delito. Es un proceso que parte desde un momento mental (se concibe la idea de cometer el delito), hasta llegar a un momento externo (se llega a consumir el resultado)[...]”³.

3. ¿Cuál es el desarrollo del *iter criminis*?

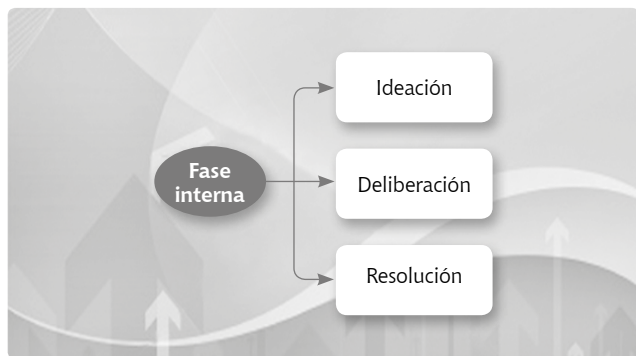
Iter criminis es una frase en latín que puede ser traducida como el “camino del delito” o las “fases del delito”. Dentro de la estructura del *iter criminis* se puede apreciar dos fases claramente determinadas: la primera de ellas es la fase interna; y la otra es la fase externa.

Tengamos en cuenta lo indicado por JIMENEZ DE ASUA cuando precisa que “la fase interna sólo existe mientras el delito encerrado en la mente del autor, no se manifestó exteriormente. La externa ya se manifiesta. Sale a la luz por actos, incluso de preparación”⁴.

4. La fase interna

Dentro de la configuración de la fase interna del *iter criminis*, apreciamos que nos encontramos dentro de la esfera personal del sujeto que califica como actor. Constituyen actos voluntarios al interior de la mente del actor o persona, los cuales no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del derecho penal, por lo que no son punibles.

Ello implica que esta primera parte incluye a su vez a: i) la ideación; ii) la deliberación y iii) la resolución.



4.1. La ideación

En el caso de la ideación, apreciamos que esto ocurre dentro de la mente y espíritu del sujeto que tiene la idea de cometer alguna conducta que está prohibida por ley. Recordemos que la comisión de un delito es un acto volun-

tario, en donde el actor tiene toda la intención de llevar a cabo una conducta que es contraria a Derecho.

Ejemplo de ideación	Comentario
Un empresario al momento de beber una taza de café en su oficina, se le ocurre la posibilidad de dejar de pagar tributos, ya sea a través de algún mecanismo que permita elevar los gastos de la empresa, alterando para ello la contabilidad de los registros o ideando la falsificación de documentos para pedir la devolución de algunos créditos al fisco. Cuando el empresario termina de tomar su café, la idea que imaginó se desvaneció y continúa con su trabajo al interior de su oficina.	En este caso, las formas de pensamiento no se han materializado en el mundo real, solo ha sido una idea que estuvo alojada en el pensamiento del empresario, la cual a todas luces no es punible al no ser alcanzada por el Derecho Penal. El solo hecho de tener una idea de tipo criminal no implica que la persona tenga naturaleza delictiva.

4.2. La deliberación

En el caso de la deliberación, apreciamos que el actor tuvo una motivación interna relacionada con la posibilidad de la violación de una determinada norma por medio de la realización de una conducta contraria a norma.

Este es un proceso en el que el actor ya cuenta con un mayor conocimiento del hecho y efectúa un análisis en la cual se produce un estudio, evaluación, valoración y cálculo de los motivos que le llevarían a cometer una conducta contraria a Ley.

Ejemplo de deliberación	Comentario
Continuando con el caso del empresario que tomó un café, al escuchar noticias acerca de las dificultades financieras por las que atraviesa el país y al confrontar ese hecho con las bajas ventas que su establecimiento comercial reporta en el último semestre, empieza recordar la tarde que tomó un café y nuevamente se abstrae evocando dicho momento, pero en este caso, trata de ir un poco más allá al efectuar un análisis más detallado, viendo posibilidades de obtener beneficios.	Aquí, el empresario puede empezar a calificar actos como buenos o malos a su real entender, pero todo dentro de su psiquis, sin exteriorizar nada a través de conductas o acciones.

4.3. La resolución o determinación

En esta última parte de la fase interna observamos que el actor toma la decisión de poder ejecutar las acciones ligadas a infringir la norma. Ya se realizó un análisis de tipo costo-beneficio, se analizaron los pros y contras, las ventajas y desventajas que se encuentran involucradas, tomando como base los motivos que fueron expuestos en la fase de deliberación, la cual es anterior.

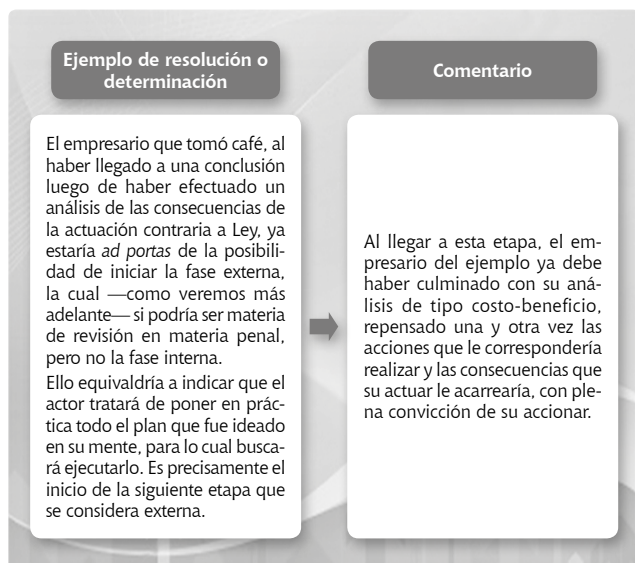
Todo lo antes indicado se encuentra en la psiquis del actor, es decir, que no existen aún hechos materiales, sino todo se encuentra en el fuero interno de la persona.

1 Sería el desarrollo de la idea delictiva que está en la mente del propio autor.

2 SIERRA, Mario y Alejandro CANTARO. Lecciones de derecho penal: Parte General, Edit. EdiUNS, p. 301

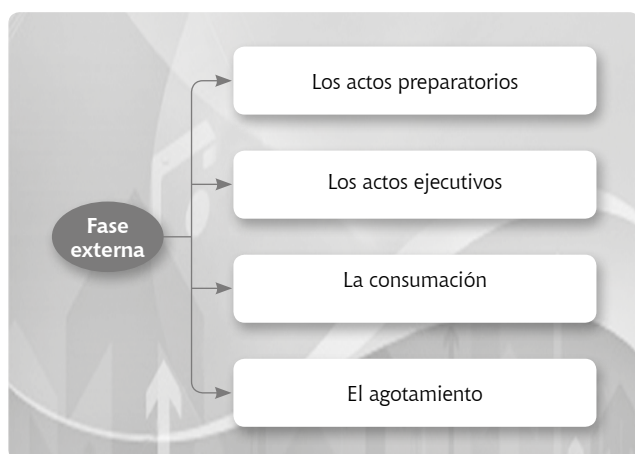
3 VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe Andrés. Derecho Penal, Parte General. Editora Jurídica Grijley, 2007, p. 415

4 JIMENEZ DE ASUA, Luis. Tratado de Derecho Penal. t. VII. Editorial Losada, 1970, p. 225



5. La fase externa

Es en este punto, se buscan exteriorizar las ideas que fueron consideradas en la fase interna de la psiquis del actor, y estas se manifiestan a través de las siguientes etapas: i) los actos preparatorios; ii) los actos ejecutivos; iii) la consumación; y iv) el agotamiento.



En este sentido, estamos de acuerdo con REATEGUI SÁNCHEZ cuando indica lo siguiente:

La fase externa se inicia con los actos preparatorios (por lo general reina el principio de impunidad de los actos preparatorios), luego con los actos ejecutivos y actos consumativos. La fase externa es la que interesa al Derecho Penal, pues va con dirección a afectar los bienes jurídicos tutelados.⁵

5.1. Los actos preparatorios

Dentro de este rubro encontramos a todas aquellas actuaciones que se presentan antes de cualquier ejecución de un delito y las mismas están orientadas a facilitar la comisión del mismo, pero se encuentra alejado de los actos de consumación.

Cabe indicar que los actos preparatorios, en principio, no se encuentran dentro del ámbito sancionador del derecho penal, con la salvedad que estos actos por sí mismos constituyan un delito.

En algunas situaciones, pueden presentarse casos en los cuales los actos preparatorios que no eran penalizados en un inicio, al haberse incluido dentro de la legislación penal posteriormente, estos se consideren delitos y como tales punibles.

Un ejemplo de lo mencionado en el párrafo anterior sería el caso de la modificación que se realizó a la Ley Penal Tributaria a través de la publicación del Decreto Legislativo N.º 1114, por medio del cual se incluyeron nuevos delitos a dicha norma. Estos nuevos delitos califican como delitos autónomos.

En este caso, podemos mencionar la inclusión que el artículo 2 del mencionado decreto legislativo incorporó el texto del **artículo 5-A a la Ley Penal Tributaria**, considerando como figura delictiva la siguiente:

Artículo 5-A.- *Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.*

Esta figura delictiva alude al hecho que se sancionará como delito, el hecho de proporcionar información falsa cuando una persona se acerque a la Administración Tributaria, proporcionando datos que no son reales o correctos, tanto en la inscripción como en la modificación de los datos que figuran en la ficha RUC, pero tiene un conector que indica que se obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114 incorporó el **artículo 5-B a la Ley Penal Tributaria**, considerando como figura delictiva la siguiente:

Artículo 5-B.- *Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.*

Para este efecto se considera:

- Como valor de los bienes, a aquél consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.

En el texto señalado en el párrafo anterior, se aprecia que lo que el legislador está intentando considerar como conducta delictiva el hecho de almacenar bienes en lugares

⁵ REATEGUI SÁNCHEZ, James. Manual de Derecho Penal. Parte General, vol. II, 1.ª ed. Pacífico editores, 2014, p. 998

no autorizados o no declarados como establecimientos anexos, lo que significa es que se está intentado verificar el tema de los depósitos clandestinos en donde se guarda mercadería sin ningún control tributario.

Cabe precisar que se está dentro de la figura delictiva si los bienes superan las cincuenta (50 UIT), en términos de la UIT actual del 2024 que es de S/ 5,150 sería equivalente a S/ 275,500.

También se incorporó el **artículo 5-C a la Ley Penal Tributaria**, según el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1114, considerando como figura delictiva la siguiente:

Artículo 5-C.- *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, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.*

Apreciamos que con esta descripción de una conducta delictiva se está penalizando la conducta evasiva de algunos contribuyentes, lo cual consideramos correcto.

5.2. Los actos ejecutivos

En el caso de los actos ejecutivos o llamados también “actos de ejecución”, estos manifiestan su aparición en el momento en el cual se exterioriza el pensamiento humano del actor, lo cual se presenta a través de la generación de conductas, las cuales tienen por finalidad llevar a la práctica la comisión de un acto contrario a ley.

5.2.1. La tentativa

El Código Penal peruano tiene la regulación de la tentativa en el texto del artículo 16, el cual indica que “en la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito, que decidió cometer, sin consumarlo. El juez reprimirá la tentativa disminuyendo prudencialmente la pena”.

En el caso de la tentativa, esta forma parte de los actos ejecutivos ya que es la manifestación del inicio de la ejecución del delito, pero por alguna razón se ha interrumpido por alguna causa ajena a la voluntad del agente o actor.

Por su parte, MUÑOZ CONDE precisa que la “tentativa es una causa de la extender la amenaza penal prevista por los tipos penales consumados a ciertas conductas que se identifican como cercanas a la consumación y se realizan con voluntad de conseguir el resultado”⁶.

Para que la tentativa exista es necesario que se presenten los siguientes elementos:

- Inicio de la ejecución de los actos tendientes a perpetrar el acto contrario a ley.
- El actor o agente debe tener toda la intención de cometer el delito.
- Se debe producir la interrupción del proceso de ejecución de los actos tendientes a culminar el delito. En este punto pueden presentarse dos situaciones:
 - la **primera** de ellas es por el propio desistimiento del agente; y

- la **segunda** es por causas ajenas a la voluntad del agente.

Considerando que, en el caso del delito de defraudación tributaria existe de por medio alguna declaración que es presentada por el agente a la Administración Tributaria, pero utilizando el engaño, el ardid, entre otros elementos, ello determina que la información, en caso no sea presentada, no determinaría la comisión del delito indicado en el tipo base del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria.

Con referencia a lo anterior, apreciamos que SILVA FORNE menciona lo siguiente “la tentativa solo podría configurarse en el caso de rechazo de la declaración jurada en el momento de su presentación. Los actos anteriores a estos son solamente preparatorios [...]”⁷.

5.3. La consumación

Cuando hemos llegado a la etapa de la consumación en el *iter criminis*, ello equivale a mencionar que el agente ha llegado a cumplir todos los elementos que contiene la fase interna y externa.

Además, se verifica que se ha generado un daño al bien jurídico protegido por el Estado, que, en el caso de los delitos tributarios, específicamente la defraudación tributaria, se perjudica el sistema de recaudación que el Estado tiene, a través de la presentación por parte del agente de una declaración jurada que contiene información errónea que induce al error al fisco, toda vez que se dejará de pagar los tributos que realmente le hubiera correspondido.

Lo antes indicado podría materializarse cuando el agente ha cumplido con la presentación de una declaración jurada tributaria, elaborada con elementos que buscan el engaño, se aprovechan de la astucia para simular gastos, incrementar deducciones o procurar el otorgamiento de créditos que realmente no le corresponden. En términos prácticos, ello se materializa con el envío de la declaración tributaria por medio de los formularios virtuales con el uso de la clave SOL, en donde se demuestre la confirmación del envío.

5.4. El agotamiento

En el caso del agotamiento del delito implica necesariamente, que el agente ha cumplido todos los presupuestos legales señalados en el tipo legal y se han materializado los mismos a través de la fase externa, siguiendo para ello el *iter criminis*.

Lo que finalmente se ha logrado es perjudicar el sistema de recaudación que administra el Estado, impidiéndole contar con los recursos para el cumplimiento de sus fines.

Sobre este tema, el especialista SALAS BETETA indica lo siguiente:

*El agotamiento está más allá del proceso ejecutivo del delito, es un delito consumado mediante el cual el autor ha logrado el fin que se propuso al cometerlo, el ladrón consume su delito al apoderarse de la cosa mueble ajena, pero lo agota al conseguir el enriquecimiento para sí o para un tercero.*⁸

7 SILVA FORNE, Diego. “El delito de defraudación tributaria con especial referencia a la responsabilidad penal de las personas jurídicas”. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República de Uruguay, N.º 10, julio-diciembre de 1996, p. 44. <https://revista.fder.edu.uy/index.php/rfd/issue/view/27>

8 SALAS BETETA, Cristhian. “El Iter Criminis y los sujetos activos del delito”. Revista Internauta de Práctica Jurídica, N.º 19, enero-junio del 2007, p. 7. https://www.uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num19/RIPJ_19/EX/19-11.pdf

6 MUÑOZ CONDE, FRANCISCO. Derecho Penal Parte General, 2.ª ed. Editorial Valencia y Editorial Tirant Lo Blanch, 1996, p. 413