

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

ESCUELA DE POSGRADO

**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
CONTABLES**



**LA ESPECIALIZACIÓN TRIBUTARIA DEL
CONTADOR Y SU RESPONSABILIDAD PENAL**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
TRIBUTACIÓN**

C.P.C. ALFREDO BRYAN ALCEDAN RODRIGUEZ

Callao, 2018

PERÚ

HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO

MIEMBROS DEL JURADO:

- Dr. Victor Manuel Merea Llanos PRESIDENTE
- Mg. Rosario Wieliche Vicente Alva SECRETARIO
- Mg. Juan Román Sanchez Panta MIEMBRO
DEL JURADO
- Mg. Emma Rosario Alvarez Guadalupe MIEMBRO
DEL JURADO

ASESOR: MG. CESAR ANIBAL AMES ENRIQUEZ

Nº de Libro: 001

Nº de Acta: 002-2018-UPG-FCC-UNAC

Fecha de Aprobación: 23 de junio de 2018

Resolución de Sustentación: N° 017-2018-UPG-FCC-UNAC

DEDICATORIA

A mis padres, por su apoyo
constante en este gran esfuerzo.

INDICE

	Pág.
INDICE.....	1
TABLAS DE CONTENIDO.....	4
RESUMEN.....	5
ABSTRACT.....	6
CAPÍTULO I.....	7
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
1.1. Identificación del problema.....	7
1.2. Formulación de problema.....	8
1.2.1. Problema general.....	8
1.2.2. Problemas específicos.....	8
1.3. Objetivos de la investigación.....	9
1.3.1. Objetivo general.....	9
1.3.2. Objetivos específicos.....	9
1.4. Justificación de la investigación.....	9
1.4.1. Justificación social.....	9
1.4.2. Justificación legal.....	10
1.4.3. Justificación teórica.....	10
CAPÍTULO II.....	11
2. MARCO TEÓRICO.....	11
2.1. Antecedentes del estudio.....	11
2.2. Marco legal.....	11
2.3. Marco conceptual.....	12
2.3.1. Marco doctrinario.....	12

2.3.2.	Aplicación al caso.....	35
CAPÍTULO III.....		42
3.	VARIABLES E HIPÓTESIS.....	42
3.1.	Definición de las variables.....	42
3.1.1.	Variable independiente.....	42
3.1.2.	Variable dependiente.....	42
3.2.	Operacionalización de las variables.....	42
3.3.	Hipótesis general e hipótesis específicas.....	43
3.3.1.	Hipótesis general.....	43
3.3.2.	Hipótesis específicas.....	43
CAPÍTULO IV.....		44
4.	METODOLOGÍA.....	44
4.1.	Tipo de investigación.....	44
4.2.	Diseño de la investigación	45
4.3.	Población y muestra.....	45
4.4.	Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	46
4.5.	Procedimiento de recolección de datos.....	46
4.6.	Procesamiento estadístico y análisis de datos.....	46
CAPÍTULO V.....		48
5.	RESULTADOS.....	48
5.1.	Primera hipótesis específica.....	48
5.2.	Segunda hipótesis específica.....	53
5.3.	Hipótesis general.....	57
CAPÍTULO VI.....		63
6.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	63
6.1.	Contrastación de hipótesis con resultados.....	63
6.1.1.	Primera hipótesis específica.....	63

6.1.2.	Segunda hipótesis específica.....	66
6.1.3.	Hipótesis general.....	68
6.2.	Contrastación de resultados con otros estudios similares... ..	70
CONCLUSIONES.....		73
RECOMENDACIONES.....		75
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		77
ANEXO 1 Matriz de Consistencia.....		81
ANEXO 2 Entrevista a Experto.....		82
ANEXO 3 Entrevista a Experto.....		85
ANEXO 4 Entrevista a Experto.....		88
ANEXO 5 Entrevista a Experto.....		91
ANEXO 6 Entrevista a Experto.....		93
ANEXO 7 Entrevista a Experto.....		95
ANEXO 8.....		97
ANEXO 9.....		98
ANEXO 10.....		99
APÉNDICES.....		100
APÉNDICE A.....		101
APÉNDICE B.....		102
APÉNDICE C.....		104
APÉNDICE D.....		105
APÉNDICE E.....		106
APÉNDICE F.....		108

TABLAS DE CONTENIDO

	Pág.
Cuadro 5.1 Validación de la primera hipótesis específica.....	52
Cuadro 5.2 Validación de la segunda hipótesis específica.....	57
Cuadro 5.3 Validación de la hipótesis general.....	62

RESUMEN

La tesis titulada "La especialización tributaria del contador y su responsabilidad penal" determinó la incidencia de la especialización tributaria del contador en su responsabilidad penal, a título de cómplice, en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

A través del análisis de distintas categorías dogmático penales y de la propia aplicación de la ley penal tributaria, en contraste con las normas sancionadoras administrativas, se determinó que la mayor especialización tributaria del contador, provocará un mayor deber de cuidado al actuar como colaborador en la determinación de obligaciones tributarias.

La investigación se llevó a cabo como una aplicada, cualitativa y con carácter exploratorio. Esto por aplicarse los conocimientos adquiridos, haberse llegado a ellos de manera inductiva y ser un tema poco explorado, respectivamente.

Se concluyó entonces, que es necesario que el contador de impuestos conozca a profundidad, no solo la ley penal tributaria, si no también categorías como el dolo penal, a fin de que pueda identificar situaciones en las que podría estar colaborando con un ilícito aún sin quererlo.

ABSTRACT

The thesis entitled "The tax specialization of the accountant and his criminal responsibility" determined the incidence of the accountant's tax specialization in his criminal responsibility, as an accomplice, in the crime of tax fraud by consigning false liabilities.

Through the analysis of different dogmatic criminal categories and the proper tax criminal law application, in contrast to the administrative offence norms, it was determined that the greater tax specialization of the accountant, will cause a greater duty of care when acting as a collaborator in the tax assessment.

The research was carried out as one applied, qualitative and exploratory. This by applying the acquired knowledge, having reached them in an inductive way and being a subject little explored, respectively.

It was concluded then, that it's necessary for the tax accountant to know deeply, not only the criminal tax law, but also categories such as criminal deceit, so, he can identify situations in which he could be collaborating with an offense, despite his good will.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Identificación del problema

Es usual que la Administración Tributaria, en cumplimiento de su facultad de fiscalización, realice revisiones a los contribuyentes referidas a la determinación de la obligación tributaria, en específico, del impuesto a la renta empresarial (renta de tercera categoría).

A través de estas revisiones, la Administración Tributaria busca incrementar la base de cálculo del impuesto a la renta (renta neta imponible), para ello, la principal acción que toma es hacer reparos a los gastos deducidos por el contribuyente.

El desconocimiento de los gastos deducidos, supone también desconocer los pasivos correspondientes, y, si la causa es la falta de fehaciencia (operaciones no reales), nos encontramos ante la posibilidad de que se configure el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

Así, una operación no real puede calificarse como una infracción administrativa (declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria) cuya sanción es una multa pecuniaria e intereses moratorios.

Pero también, el mismo hecho (operación no real) puede ser subsumido dentro del tipo penal de defraudación tributaria (consignar pasivos falsos para reducir el tributo a pagar), cuya sanción, además de pecuniaria (días multa), es de prisión efectiva.

De ser solo una infracción administrativa, la sanción recaería exclusivamente sobre el contribuyente, quien es el sujeto de la relación tributaria. En cambio, de tratarse de un ilícito penal, tanto el contribuyente como el contador tendrían responsabilidad, el último a título de cómplice.

Para que el contador se exima de responsabilidad penal, su acción deberá carecer de dolo, es decir, la fiscalía no deberá probar que el profesional actuó con conocimiento y voluntad de defraudar al fisco al consignar un pasivo falso.

Entonces, el dolo en el accionar del contador, es lo que será determinante para establecer o no su responsabilidad penal, en caso haya consignado pasivos que se sustenten en operaciones falsas o no reales, hecho que por cierto no siempre es de fácil apreciación para el contador.

Por ello, se entendió que es muy importante que el contador conozca el concepto de dolo que maneja la dogmática penal, así, podrá saber o por lo menos presumir, cuando se le puede imputar haber actuado de forma punible.

Además, deberá saber que la forma de probar el dolo es generalmente a través de indicios, o sea, una situación cierta que, por inducción lógica, nos lleva a una conclusión acerca de la existencia del hecho a probar (el dolo).

Ahora, de los 3 tipos de dolo que la dogmática penal reconoce, el dolo eventual podría representar un problema para los contadores que mayor conocimiento tengan en el campo tributario, esto porque no se requiere de una voluntad defraudadora, basta con reconocer que existe la posibilidad de defraudar.

Así, teniendo como indicio la especialización tributaria de un contador, se podría llegar a la conclusión de que éste conocía la probabilidad de que se cometa defraudación tributaria a través de una operación posiblemente falsa.

En otras palabras, mientras más conocimientos tributarios tiene el contador, le sería más difícil alegar que no actuó con dolo al registrar un gasto sustentado en una operación posiblemente no real, por lo que deberá ser mucho más estricto con los controles tributarios.

1.2. Formulación de problemas

1.2.1. Problema general

¿Cómo se relaciona la especialización tributaria del contador con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice?

1.2.2. Problemas específicos

¿Cómo se relaciona el conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, con su gestión tributaria en las empresas?

¿Cómo se relaciona el conocimiento del contador sobre el dolo penal, con su confianza en los procesos de las empresas?

1.3. Objetivos de la investigación

1.3.1. Objetivo general

Determinar la relación de la especialización tributaria del contador con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice.

1.3.2. Objetivos específicos

Determinar la relación del conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, con su gestión tributaria en las empresas.

Determinar la relación del conocimiento del contador sobre el dolo penal, con su confianza en los procesos de las empresas.

1.4. Justificación de la investigación

1.4.1. Justificación social

El presente trabajo se ha justificado porque se sabe que la práctica contable implica administrar, revisar y procesar abundante documentación que respalda operaciones empresariales; operaciones que en muchos casos no hemos podido percibir por nuestros sentidos, es decir, no sabemos si efectivamente se han realizado.

Adicionalmente, cuando se trata de operaciones entre compañías vinculadas es usual que los habituales controles y sustentos sean obviados, esto por razones de negocio que están fuera del alcance del contador, por lo que no es posible saber si los comprobantes de pago recibidos reflejan operaciones realmente acaecidas.

Así las cosas, se pueden presentar escenarios en los que el contador, sin saberlo ni quererlo, ha sido partícipe de actos

contrarios a la normatividad, tanto administrativa (no tiene responsabilidad), penal, como ética que rige la profesión.

1.4.2. Justificación legal

Es imprescindible que el contador especializado en tributación, esté familiarizado no solo con las normas penales en general, sino también con la descripción típica del delito de defraudación tributaria, esto es, los elementos subjetivos y objetivos del tipo penal.

Una correcta comprensión de los elementos típicos del delito de defraudación tributaria permitirá al contador especialista en impuestos, alejarse de cualquier situación que pueda implicar un riesgo cuando ejerza la profesión.

1.4.3. Justificación teórica

Este trabajo de investigación, pretendió aplicar categorías conceptuales propias del derecho penal en general al delito tributario en específico.

Así, la teoría que ha sido ampliamente tratada para los delitos comunes, ha podido ser usada para analizar el ilícito de defraudación tributaria bajo el título de imputación de cómplice.

Esta teoría ha servido para aplicarla, conceptualmente, a casos en los que el contador de impuestos se encuentre en la posibilidad de ser imputado como cómplice del delito, aun cuando no exista voluntad expresa de delinquir.

II. MARCO TEORICO

2.1. Antecedentes del estudio

El presente trabajo tuvo como antecedentes estudios realizados al delito tributario en general, y su atribución en el ámbito empresarial. Asimismo, se tuvo estudios sobre el llamado delito contable, que en puridad se refiere a delitos que están vinculados a la actividad contable pero que no son cometidos por el contador a título de autor.

No se ha verificado trabajos previos, sobre la responsabilidad penal del contador a título de cómplice por el delito de defraudación tributaria: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar; por lo que se puede considerar inédito el presente trabajo.

Sin embargo, se ha revisado investigaciones referentes a categorías doctrinarias que han sido de utilidad para la validación de las hipótesis planteadas:

Cabezas (1998) enseñó criterios dogmáticos para establecer cuándo un comportamiento se configura como doloso, pasando así la conducta a ser punible.

De Bustinza (2014) se ha recogido la diferencia conceptual entre el dolo y la culpa, es decir, la diferencia entre actuar orientado a un resultado o actuar negligentemente.

De Maraver (2007) se ha extraído posiciones dogmáticas sobre la exención de responsabilidad penal cuando se actúa en conjunto, confiando en la correcta actuación de los demás.

2.2. Marco Legal

Decreto Legislativo 813. Ley Penal Tributaria, artículo 2 inciso a) (1996). En Diario Oficial El Peruano.

Esta norma trata una de las modalidades del delito de defraudación tributaria: consignar pasivos total o parcialmente falsos para disminuir o evitar el tributo por pagar.

Este es el mensaje normativo que debe recibir y conocer todo contador involucrado en la determinación de obligaciones tributarias de terceros, sobre el que se ha basado nuestra investigación.

Decreto Legislativo 635. Código Penal, Exposición de Motivos, artículos 11, 23 y 24 (1991). En Diario Oficial El Peruano.

La exposición de motivos de esta norma, como es usual, describe la necesidad de que el estado entre a regular determinada parcela de la actividad privada, en este caso, se refiere a la protección que se le debe dar al proceso de recaudación tributaria, como base para el cumplimiento de los fines del estado.

Decreto Supremo 179-2004-EF. TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, artículo 37 (2004). En Diario Oficial El Peruano.

Esta norma trata, a través de una lista *numerus apertus*, cuales son los gastos que un contribuyente puede usar al determinar la renta neta imponible. Contiene también principios con los que se debe compatibilizar esa lista, a efectos de darle mayor sentido a la norma.

Decreto Supremo 133-2013-EF. TUO del Código Tributario, artículos 178 y 180 (1999). En Diario Oficial El Peruano.

Las normas mencionadas, señalan cuales comportamientos del contribuyente constituyen contravenciones a la norma pasibles de ser sancionados administrativamente. Acá, se puede apreciar la diferencia entre la sanción administrativa y la penal.

2.3. Marco Conceptual

2.3.1. Marco doctrinario

A. El derecho penal

Para Jescheck (2002), El derecho penal asegura, en última instancia, la inviolabilidad del ordenamiento jurídico a través de la coacción estatal. En realidad, también el derecho civil y el derecho público prevén la aplicación de la coacción, pero para

el derecho penal la amenaza y la coacción están en el núcleo central.

La convivencia de las personas, en su mayoría, se desarrolla según las reglas (normas) suministradas que configuran el orden social en su conjunto. El derecho penal actúa como un sistema compuesto de normas de conducta y normas de decisión (Seher, 2012, p. 133).

Mientras las normas de conducta están dirigidas directamente a los ciudadanos y prohíben, mandan, permiten o comunican determinados comportamientos, las normas de decisión regulan la reacción de los órganos estatales en relación con los comportamientos de los ciudadanos (Seher, 2012, p. 133).

Para Silva Sánchez (2010, pp. 585-586), las normas son directivas de conducta cuya misión es influir sobre los ciudadanos (mediante mecanismos de la prevención general disuasoria) para que se abstengan de la realización de hechos delictivos.

El derecho penal debe ante todo producir paz social, lo que significa eliminar situaciones de venganza privada, por lo que debe tomar en cuenta aquello que a la sociedad genera mayor tensión.

Así, el derecho penal cumple un rol social (protección de bienes jurídicos) y lo hace a través de las normas que dirige al ciudadano determinándolo a realizar o no, ciertos comportamientos bajo la amenaza de un mal (Alcócer, 2014, p. 15).

En función a su condición de medio de control social, el derecho penal, cumpliendo una labor confirmadora y

aseguradora de otros niveles de control social más sutiles (la familia, el colegio, el centro de labores, etc.) pretende controlar, orientar y planear la vida en común (Muñoz, 2004, p. 30).

Pero el derecho penal no puede actuar cada vez que surja una perturbación a la vida de la comunidad, siendo que deberá limitarse a la protección de los valores fundamentales del orden social, estos son los llamados bienes jurídicos.

Ejemplo de bienes jurídicos individuales son la vida, la integridad física, la seguridad personal, la libertad sexual, la indemnidad sexual, la libertad de locomoción, el honor, la intimidad, el secreto de las comunicaciones, el patrimonio.

Entonces, se tiene que el derecho penal funciona como un medio de control social que orienta las conductas de los ciudadanos, pero, por su orientación altamente coactiva, deberá intervenir solo en aquellos casos más graves y respetando los principios que la propia sociedad le ha impuesto (ver Apéndice A).

B. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria

El bien jurídico protegido en los delitos de defraudación tributaria está representado por el correcto funcionamiento de la recaudación tributaria, aunque, para Caro (2016, p. 555) en forma no determinante.

El mismo autor, nos ha dicho que para la jurisprudencia penal peruana lo que se protege en el delito de defraudación tributaria es el proceso de ingresos y egresos del Estado, siendo la conducta prohibida el defraudar e incumplir la obligación tributaria de pagar el tributo debido (véase Apéndice B).

C. El tipo penal y delito

Para Welzel (1997, p. 77) tipo penal es la descripción concreta de la conducta prohibida, es la materia de la prohibición (materia de la norma) de las prescripciones jurídico penales. Quien realiza un tipo penal obra siempre en forma contraria a la norma.

El delito es una conducta humana que se opone a lo que manda o prohíbe la ley bajo la amenaza de una pena. Toda ley penal, en su estructura, tiene un presupuesto (lo que no se debe hacer o lo que manda) y una consecuencia jurídica (pena o medida de seguridad).

El tipo penal es la creación legislativa, la descripción legal formulada en abstracto que se hace de una conducta concreta, nos dice Alcócer (2014, p. 42), basta que el legislador suprima de la ley penal un tipo para que el delito quede excluido.

Para Alcócer (2014, p. 43), no todos los elementos típicos del delito son de fácil aprehensión cognoscitiva, unos se aprecian a través de los sentidos y otros por referencia a valoraciones que le dan un sentido.

Así, cuando se pueden apreciar fácilmente se estará frente a elementos descriptivos del tipo, cuando no, se dice que estamos frente a elementos normativos del tipo.

La comprobación de los elementos descriptivos y normativos del tipo nos llevará a concluir que se ha perfeccionado la realización del tipo objetivo. Así, luego de atribuir objetivamente

un hecho a su autor o partícipe, se deberá determinar si el actuar fue doloso o culposo¹.

D. La ley penal tributaria

Conforme a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 813, el delito tributario, en la modalidad de defraudación tributaria, se encontraba contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; no obstante, en razón a su especialidad y las materias jurídicas que confluyen - Derecho Tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resultó necesario que se legisle sobre esta materia en una ley penal especial. En este sentido, el delito de defraudación tributaria pudo ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pudieron establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva.

Una norma penal especial provoca un mayor conocimiento y difusión de la materia legislada, a la vez que un mayor efecto preventivo en la sociedad.

Tales efectos son necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, con la finalidad de promover mayor conciencia tributaria y la abstención en la comisión de conductas típicas.

La necesidad de la norma es evidente, ya que este delito afecta de manera significativa a la sociedad, perjudicando el proceso

¹ En esa línea, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado en la STC N° 014-2006-PA/TC, que el principio de culpabilidad requiere que la aplicación de una pena esté condicionada por la existencia de dolo o culpa (...) (F.J. 26).

de ingresos y egresos a cargo del Estado, lo que imposibilita que éste pueda atender su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

Para García (1982, p.107), los delitos tributarios revisten especial gravedad ya que son infracciones cometidas en agravio del Fisco quien percibe menos de lo que por ley le corresponde, también, repercute en conjunto en la economía nacional ya que los menores ingresos impiden que se cumpla en forma completa con los servicios públicos.

E. El delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos

Está regulado en el artículo 1 y artículo 2 inciso a) del Decreto Legislativo 813, modificado por la Ley N° 27038 publicada el 31-12-1998, cuyo texto es el siguiente:

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

Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:

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

Este tipo penal se desprende de su forma básica y requiere de una manifestación fraudulenta del sujeto activo, tendente a dejar de pagar en todo o en parte la obligación fiscal debida.

Son notas características el engaño, el no pago mediante este engaño y el provecho consiguiente en favor propio o de tercero. Se trata de un engaño genérico con un perjuicio económico concreto.

Se trata de un engaño entendido como toda aquella simulación o disimulación de la realidad con capacidad de inducir a otro en error, en este caso, es el Estado, representado por la autoridad tributaria, el sujeto engañado.

Se requiere, como es regla en derecho penal, un ánimo o dolo defraudador por parte del sujeto activo, materializado en el aumento o creación indebida de pasivos que, teniendo como contra partida un gasto², disminuyan deshonestamente el tributo a pagar.

El monto de las deudas puede determinar la disminución de la masa impositiva y, en caso extremo, llevar a la exención total del impuesto; es entonces sumamente importante para el Fisco que el monto del pasivo sea verdadero y exacto en sus cifras (García, 1982, p.187).

La autoridad tributaria tiene especial cuidado en que los pasivos (y especialmente su correspondiente gasto) registrados

² No son típicos los pasivos falsos por préstamos para cubrir saldos deficitarios de caja.

por el deudor sean reales, es decir, que no hayan sido consignados con el fin de pagar menos impuestos.

En este punto, se deberá tener especial cuidado con la calificación de "falso" del pasivo, ya que este es un elemento normativo del tipo penal analizado: lo falso es aquello contrario a la verdad, lo no real.

Según García (1982, p. 187), la falsificación puede ser hecha por quien la usa o se beneficia de ella, o también por otro que solo hace uso de lo falso. En ambos casos estamos frente a un proceder delictuoso.

F. Pasivo

Un pasivo es una obligación presente del deudor tributario surgida de hecho acaecidos en el pasado, que representarán una disminución de beneficios a través de la salida de recursos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato, por ejemplo, las cuentas por pagar comerciales por bienes y servicios recibidos (Marco Conceptual de las NIC, párrafo 4.15).

También surgen obligaciones por la actividad normal de la entidad, por la costumbre, por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o por actuar de forma equitativa.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro, ya que la decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo (Marco Conceptual de las NIC, párrafo 4.16).

Usualmente, la cancelación o extinción de un pasivo implica que la entidad se desprenda de recursos, sin embargo, es posible extinguir la obligación por otros medios tales como renuncia o condonación por el acreedor, entre otros.

La contrapartida del pasivo es un gasto, que representa el valor de los recursos sacrificados por el deudor tributario. Los gastos afectarán negativamente el resultado tributario del deudor, por lo que el impuesto a la renta se verá también disminuido.

G. Gastos para efectos financieros

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos ordinarios se tiene los servicios recibidos, los costos de venta, los salarios (Marco Conceptual de las NIC, párrafo 4.33).

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de la actividad ordinaria de la entidad. Las pérdidas y gastos representan decrementos de los beneficios económicos, tomando forma de salida de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, así como aumentos de pasivos.

Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como el costo en la venta de activos no corrientes (Marco Conceptual de las NIC, párrafo 4.35).

H. Gastos para efectos tributarios

Conforme al primer párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera

categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha norma.

A continuación, se muestra una lista de los gastos causales coincidentes con el párrafo introductorio, lista que se debe considerar enunciativa, es decir, es un *numerus apertus* de gastos considerados deducibles.

Como base para la norma citada se encuentra el principio de causalidad, conforme al cual serán deducibles solo aquellos gastos que guarden una relación causal directa con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

Ahora, en determinadas situaciones en que la índole del gasto evidencia su causalidad, la discusión puede apuntar sobre su efectiva realización en beneficio de la empresa. En estos casos debe demostrarse que la empresa obtuvo la contraprestación a que se refiere el gasto (Editorial Economía y Finanzas, Manual de Impuesto a la Renta, Tomo I).

En un caso resuelto por el Tribunal Fiscal, se desconoció el gasto efectuado por un contribuyente por no haberse demostrado su fehaciencia, es decir, que efectivamente se haya dado en favor de la empresa; no se discutió causalidad (ver Apéndice C).

Aunque no se tiene una norma que defina con precisión qué debe entenderse por gastos no fehacientes, tanto al Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera como el Tribunal Fiscal, han establecido que los gastos para ser aceptados deben ser fehacientes.

Así, se debe acreditar la realidad de las transacciones realizadas con documentación e indicios razonables, esto es, mantener un mínimo nivel de elementos que acrediten que las operaciones se han dado en la realidad y en beneficio de la actividad generadora de renta gravada.

No basta con que se cuente con el comprobante de pago y el registro contable para deducir un determinado gasto, debe contarse con documentación que de fe de su real existencia.

En la práctica, la documentación comercial usual serán los contratos, propuestas, cotizaciones, entregables, intercambio de correos electrónicos y todo aquello que apunte a confirmar que la operación es fehaciente, de no ser así, el gasto será rechazado (ver Apéndice D).

Esta documentación es usual cuando se trata de operaciones con terceros independientes, ya que cada parte tratará de documentar la ejecución correcta de sus obligaciones, sin embargo, cosa distinta ocurre en transacciones entre partes vinculadas.

En efecto, en las operaciones entre partes vinculadas, usualmente no existe motivación para documentar las transacciones ya que no son partes extrañas, no se espera que pueda surgir conflicto entre ellas.

I. El autor del delito de defraudación tributaria

El autor es aquel que realiza y le pertenece el hecho criminal, es común decir, que autor es quien domina la toma de decisión y la ejecución del hecho. El dominio será la capacidad de controlar el curso del suceso, incluso detenerlo.

Para Alcócer (2014, p. 144), es autor quien ejecuta con su propia mano los elementos del tipo, también lo será quien utiliza a otro como intermediario y quien toma la decisión de modo conjunto y realiza un aporte relevante.

El delito de defraudación tributaria es considerado como un delito especial que establece que la conducta prohibida solo puede ser realizada por ciertas personas que poseen presupuestos especiales (Caro, 2016, p. 569).

Otros ejemplos son el delito de parricidio del artículo 107 del Código Penal, donde el parentesco es fundamento del injusto, o el delito de emisión ilegal de monedas del artículo 258 del mismo cuerpo, donde solo un funcionario del BCR puede ser reprochado³.

Se está frente a un delito especial propio, ya que es la lesión del deber especial la que fundamenta la punibilidad, en este caso, se trata del deber de cumplir correctamente con las obligaciones tributarias sustanciales no consignando pasivos falsos.

Así, se tiene que el sujeto activo del delito coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, el deudor tributario. Él será el único que puede realizar el tipo penal tratado.

³ Artículo 107.- Parricidio

El que, a sabiendas, mata a su ascendiente, descendiente, natural o adoptivo, o a su cónyuge o concubino, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de quince años.

Artículo 258.- Emisión ilegal de billetes y otros

El funcionario del Banco Central de Reserva del Perú que emita numerario en exceso de las cantidades autorizadas, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de seis años e inhabilitación de uno a cuatro años conforme al Artículo 36, incisos 1) y 2).

Aquí, solo puede ser autor quien tiene el deber de pagar el tributo como consecuencia de haberse verificado a su respecto el hecho imponible, es decir, quien detenta la posición pasiva de la relación jurídico tributaria que le sirve de marco (Caro, 2016, pp. 573-574).

J. El contador como cómplice

Los títulos de imputación de un ilícito penal son de autor o partícipe, dentro de los autores se tiene al autor directo, al mediato y al coautor. Dentro de los partícipes se tiene al instigador o determinador y al cómplice (primario y secundario)⁴.

El instigador o determinador es aquel que dolosamente hace nacer en el autor la voluntad criminal, es quien lo determina a cometer el ilícito penal, para que sea penado, es necesario que el autor por lo menos haya empezado a ejecutar el hecho criminal.

Se rechaza la instigación a quien ya estaba previamente determinado a cometer el delito, tampoco se acepta la instigación en caso que solo se refuerce la voluntad criminal del autor.

⁴ Artículo 23.- Autoría, autoría mediata y coautoría

El que realiza por sí o por medio de otro el hecho punible y los que lo cometan conjuntamente serán reprimidos con la pena establecida para esta infracción.

Artículo 24.- Instigación

El que, dolosamente, determina a otro a cometer el hecho punible será reprimido con la pena que corresponde al autor.

Artículo 25.- Complicidad primaria y complicidad secundaria

El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor.

A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena.

El cómplice es aquel que presta su ayuda intencionalmente al hecho criminal de otro, la ayuda realizada sin conocimiento de ser hecho injusto no es complicidad en términos jurídico penales.

El cómplice, debe actuar en todo momento con conocimiento y voluntad respecto a la naturaleza de su propia intervención y a la del comportamiento delictuoso, que el autor realiza o está a punto de realizar (Hurtado, 2011, p. 181).

El cómplice debe realizar actos que favorezcan la realización del hecho punible principal, debe hacerla posible o facilitarla, siendo que su contribución puede ser material o a nivel psíquico.

Para Bacigalupo (2004, p. 498), solo cabe señalar que la complicidad puede darse tanto en la etapa de preparación como en la etapa de ejecución. No hay complicidad posterior a la consumación ni siquiera cuando se cumple una promesa anterior al delito.

La jurisprudencia peruana ha delimitado los alcances de la complicidad, tanto en los delitos especiales como en los comunes, diferenciando entre complicidad primaria y secundaria según la entidad de los aportes al hecho criminal (ver Apéndice E).

De esta forma, el contador, actuando con dolo, puede colaborar en el delito de defraudación cometido por el deudor tributario, usualmente registrando u ordenando registrar pasivos falsos o bien consignándolos en la determinación de la obligación tributaria.

K. El dolo

El código penal peruano no ha definido lo que debe entenderse por dolo, siguiendo una adecuada técnica legislativa que indica que la ley no es el medio por el cual deben resolverse los conflictos doctrinarios.

Otros códigos como el colombiano, señalan que la conducta será dolosa cuando el agente conoce los hechos constitutivos de la infracción penal y quiere su realización. También será dolosa la conducta cuando la realización de la infracción penal ha sido prevista como probable y su no producción se deja librada al azar.

Otros códigos como el Suizo, enseñan que obra intencionalmente quien comete un crimen con conciencia y voluntad; también, cuando considera como posible la realización de la infracción y la acepta si se produciría.

El código penal peruano, solo contiene la regla de la represión general de los delitos dolosos y excepcional de los culposos, cuando la ley lo establezca de modo expreso.

Se entiende por dolo a la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley prevé como delito, es la voluntad o intención de cometer un acto, sabiendo que es punible con el propósito de violar la ley penal.

Sin embargo, ha sido la jurisprudencia nacional la que ha venido delimitando el concepto de dolo, así tenemos el Recurso de Nulidad N° 2435-2007-Junín que señala que para que se configure el delito es necesario corroborar en el agente una especial intencionalidad dirigida a la realización del resultado típico.

Señala la jurisprudencia, que dicho ánimo importa un conocimiento de los elementos objetivos del tipo, que está ligado a aspectos volitivos de la conducta puesto que el agente tiene la libertad de auto determinarse, es decir, dirigir su acción hacia el fin que se ha representado.

Por ello, conciencia y voluntad, al ser dos aspectos indesligables del dolo, deben concurrir necesariamente para la configuración del delito, ya que sin ellas el hecho es atípico por falta del elemento subjetivo.

Del mismo modo, el Recurso de Nulidad N° 3837-2013-Lima señala que tradicionalmente se ha considerado que el dolo es la voluntad realizadora del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo necesarios para su configuración.

También, el Recurso de Nulidad N° 0775-2004-Junín señala que el dolo debe ser entendido como el saber y el querer todas las consecuencias del tipo legal, comprende tanto el requerimiento intelectual (saber) y volitivo (querer), constituyendo la realización del plan la esencia misma del dolo.

De esta forma, es usual referirse al dolo como conocimiento y voluntad de realizar el tipo penal, aunque teorías actuales hayan querido, sin éxito, eliminar el elemento volitivo (voluntad) del dolo.

L. La conciencia

Hurtado (2005, p. 453), señala que al hablar de conciencia se está haciendo referencia a que el autor debe ser consciente de ejecutar el acto y debe conocer los demás elementos del aspecto objetivo del tipo legal.

Nos dice, que se trata tanto de los elementos descriptivos del tipo legal que son aprehendidos sin mayor dificultad por estar referidos al mundo externo, como de los elementos normativos respecto de los cuales será necesaria una valoración.

Se debe tener en cuenta, que el derecho penal reprime conductas contrarias a las reglas sociales básicas, por lo que es suficiente que el autor sea consciente de la valoración social del hecho y no la jurídica.

Basta que el agente tenga consciencia de la probable realización de los elementos del tipo objetivo, o sea, resulta indispensable la consciencia del desarrollo probable de los hechos que se originan en su decisión de actuar (Hurtado, 2005, p. 456).

Cuando el conocimiento no existe se genera atipicidad, cuando el conocimiento de los elementos externos del tipo es equivocado, se presenta error de tipo, que puede ser vencible o invencible, de acuerdo a ello, se estará ante una punición reducida o inexistente.

M. La voluntad

La voluntad resulta un aspecto central en la concepción del dolo, esto significa que el autor debe decidirse a ejecutar el acto descrito por el verbo típico y a realizar todos los elementos o circunstancias que lo caracterizan (Hurtado, 2005, p. 457).

La esencia del dolo, conforme a la doctrina clásica, es querer realizar un hecho, esta concepción del dolo puede ser resumida en un conocer y principalmente tener la voluntad de la realización de un tipo penal.

Para establecer qué debe entenderse por voluntad, la dogmática jurídico penal ha desarrollado lo que se conoce como tipos o clases de dolo; según el papel que cumpla la voluntad en su configuración (Alcócer, 2014, p. 90).

N. Dolo directo de primer grado

Es el dolo de intención, supone un mayor compromiso volitivo e intelectual del agente, orientado a alcanzar una meta determinada: la realización del tipo penal. El agente persigue con su actuar un fin determinado.

Resulta innecesario que el agente tenga un conocimiento seguro de la configuración de los elementos del tipo penal, bastando solo que tenga una suposición de una posibilidad de resultado.

Por ejemplo, el agente persigue matar a su víctima, lo espera fuera de su casa y cuando lo tiene a la vista le dispara en la cabeza.

O. Dolo directo de segundo grado

Conocido también como dolo de consecuencias necesarias, acá el agente, al realizar una conducta, asume que los efectos no perseguidos o no queridos por su acto se producirán con seguridad (Alcócer, 2014, pp. 90-91).

El agente ha decidido realizar una acción o persigue un resultado y se representa como una fase intermedia o una consecuencia, la realización de un tipo penal. Aunque no desee o prefiera evitar la realización del tipo, está decidido a realizarlo.

Por ejemplo, el agente persigue matar a su víctima, se acerca a su casa y la incendia a sabiendas de que la familia de su objetivo estaba dentro.

P. Dolo eventual

El autor se ha representado como posible la realización del resultado y no se ha abstenido de actuar; el agente, aprueba o consiente el resultado que se imagina como probable.

Para Hurtado (2005, pp. 460-461), en una situación concreta el agente decide actuar y entonces, se representa como probable la realización de un hecho típico. Pese a tomar en serio esta eventualidad no se abstiene y ejecuta el acto.

El dolo eventual requiere la representación mental de los elementos del tipo y la aceptación del comportamiento infractor, sin que el agente busque necesariamente un resultado o active un curso causal intencional (Rojas: 2016, p. 264).

Por ejemplo, el agente persigue matar a su víctima, se acerca de madrugada a la ventana de su habitación y lanza una granada aun sabiendo que podría matar también la esposa.

Q. La imputación objetiva

En el marco de la teoría de la imputación objetiva se produce una reformulación del juicio de imputación, sobre la base de criterios normativos que apuntan a una restricción del tipo penal; según la cual, sólo puede resultar objetivamente imputable un resultado, si la acción ha creado una puesta en peligro jurídicamente prohibida del objeto de acción protegido y el peligro se ha realizado en el resultado típico (Casación N° 102-2016-Lima, F.16)

Según Alcócer (2014, p. 77), la teoría de la imputación objetiva indica que un acontecimiento determinado (el resultado) será penalmente relevante solo si se considera vinculado con la conducta que haya creado un riesgo prohibido.

Dicho de otro modo, un resultado o hecho típico penalmente relevante solo será imputado objetivamente cuando se ha realizado en él, el riesgo jurídicamente no permitido creado por el autor (Rojas: 2016, pp. 267-268).

Significa, que un resultado debe imputarse al autor si se verifica que con su acción se elevó el nivel de riesgo permitido, siendo concretizado dicho riesgo en un resultado, resultado que a la vez pertenece al ámbito de protección de la norma penal (Rojas: 2016, p. 142).

Tres son las condiciones para la imputación objetiva del resultado: primero, se exige que el autor haya provocado el resultado de modo causal por su actuación; segundo, es necesario que haya creado con su conducta un peligro desaprobado (riesgo prohibido); finalmente, debe haberse realizado en el resultado ese mismo peligro desaprobado (Alcócer: 2014, p. 77).

R. La creación del riesgo prohibido

Se sabe que vivimos en una sociedad de riesgos, estos son constitutivos de la propia sociedad, ejemplos son el tráfico rodado, los vuelos comerciales, la producción industrial, las intervenciones médicas, entre otras.

Tales riesgos deben tolerarse para conseguir el progreso de la sociedad, continuar su funcionamiento y alcanzar también

mayores niveles de confort; es por ello que no todo riesgo es materia de prohibición o de sanción.

Entonces, queda claro que solo serán los riesgos no permitidos o desaprobados los que pueden generar sanción penal; para determinar cuáles son se acude a criterios cualitativos y cuantitativos.

Para los criterios cualitativos, se debe tomar en cuenta aquellas conductas que el propio ordenamiento jurídico tiene por prohibidas, acá se está frente a prohibiciones no solo de naturaleza penal, sino también aquellas descritas en reglamentaciones administrativas⁵ (Alcócer: 2014, p. 80).

En el caso de actividades o sectores, como son la mayoría, que carecen de regulación jurídica o técnica, se deberá aplicar el criterio general del ciudadano prudente (Alcócer: 2014, p. 80).

En los criterios cuantitativos, la apreciación resulta de más fácil aprehensión ya que es la propia norma la que previamente ha determinado el *quantum* de aquello que convertirá una conducta en prohibida⁶.

S. El principio de confianza

Quien cumple su rol con diligencia y espera que los demás hagan lo mismo no puede ser sujeto de sanción penal, ya que no crea un riesgo prohibido ni incrementa uno existente.

⁵ El Decreto Supremo N° 01-2010-AG prohíbe el uso productivo del agua sin la autorización de la Autoridad Nacional del Agua. Si en esta contravención media dolo, se habrá cometido el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, que sanciona a quien actúa clandestinamente en el ejercicio de su actividad.

⁶ Conforme al Decreto Legislativo N° 1111 Ley de Delitos Aduaneros, el delito de contrabando requiere que el valor de lo trasladado supere las 4 UIT.

Así, la responsabilidad penal debe individualizarse respecto de cada uno de los imputados, verificando si cumplieron o no su función (rol social), caso contrario, se podría estar frente a una proscrita responsabilidad por un hecho de terceros (Alcócer: 2014, p. 81).

Los ciudadanos reconocen y han hecho suyas las normas sociales y jurídicas necesarias para la convivencia social; en base a tal concepción, los ciudadanos tienen pues la confianza de que sus pares van a amoldar sus ámbitos organizativos (conductas) con sujeción a dichas normas.

Un ciudadano puede responder únicamente por las conductas que se encuentran dentro del propio ámbito de competencia (su rol social), porque no forma parte de su función controlar todos los posibles peligros que pueda originar la conducta de un tercero.

No cabe reproche a la conducta cuando el sujeto obra confiado en que los demás actuarán dentro de los límites del riesgo permitido. Ejemplo: El cirujano espera que el material quirúrgico que emplea en una intervención haya sido esterilizado por el personal de enfermería (Casación N° 102-2016-Lima, F.16.3).

Pero este principio tiene sus excepciones: solo puede confiar quien se ha comportado correctamente, solo se puede confiar si no hay circunstancias en el caso concreto que evidencien el comportamiento incorrecto del tercero, solo se puede confiar si no existe un deber de evitar o compensar la conducta incorrecta del tercero (Maraver: 2007, p. 125 ss.).

T. La prueba por indicios

Se ha dicho que la colaboración que presta el cómplice, para que sea punible, debe ser dolosa; es decir, debe haber conocimiento de los elementos del tipo penal y voluntad de querer transgredirlos.

Para el caso del dolo eventual, se requiere que el sujeto (cómplice en este caso) haya conocido o podido conocer que estaba actuando en contra de lo dispuesto en el tipo penal.

Esto quiere decir, que para imputar el hecho delictivo se deberá probar aquello que está en la psiquis del sujeto: su conocimiento sobre los elementos típicos o la posibilidad de haberlos conocido.

Ragués (2004, p. 17), dice que la demostración en el proceso penal del conocimiento de un acusado en el momento de la conducta delictiva, se denomina prueba de hechos subjetivos o psicológicos.

El mismo autor enseña que dos son los medios probatorios usados, uno es la confesión auto inculpatória y el otro es la prueba de indicios; esta última es el recurso de mayor uso.

La prueba por indicios implica la aplicación de las máximas de la experiencia por parte del juzgador, a hechos objetivamente probados para llegar así a establecer conclusiones respecto de hechos o situaciones desconocidas.

La prueba por indicios se construye sobre la acreditación de hechos o situaciones; para a partir de ellos, a través de un proceso deductivo, establecer otros relacionados que tienen un significado para la causa.

2.3.2. Aplicación al caso

A. Participación del contador en la determinación de la obligación tributaria

La principal función del contador público dentro de una organización es estar a cargo de la contabilidad, en otras palabras, contabilizar o hacer contabilizar las transacciones con contenido económico.

El producto de la contabilidad son los estados financieros de la organización: estado de situación financiera, estado de resultados integral, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio neto y las notas a los estados financieros.

Los estados financieros mencionados, deben ser preparados y presentados por el contador siguiendo o aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés). Sin embargo, la Ley de Sociedades señala que el Gerente es el responsable⁷.

Otra función del contador, inclusive más importante cuando se trata de empresas pequeñas, es la determinación de la obligación tributaria de la empresa, más conocida como: declarar los impuestos.

Debido a que el impuesto a la renta empresarial (renta de tercera categoría), se calcula partiendo del resultado financiero

⁷ Artículo 190.- Responsabilidad

(...)

El gerente es particularmente responsable por:

1. La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante; (...)

de la empresa, es el contador público el encargado de su determinación o cálculo.

B. Responsabilidad administrativa del contador en el cálculo de impuestos

En principio, el responsable frente a la Administración Tributaria siempre será el sujeto pasivo del impuesto, es decir, el deudor tributario en calidad de contribuyente o responsable.

El contador responderá por su diligencia profesional frente a su empleador (la empresa contribuyente), es así, que en caso de cumplir en forma defectuosa con su obligación y causarle perjuicio, el empleador podrá iniciar un procedimiento sancionatorio⁸.

El contador, partiendo de la utilidad contable (en caso exista), tendrá como tarea hacer las adiciones y deducciones a tal resultado, teniendo en cuenta la normatividad tributaria correspondiente: Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento⁹, principalmente.

⁸ Artículo 23°.- Son causas justas de despido relacionadas con la capacidad del trabajador:
(...)

b) El rendimiento deficiente en relación con la capacidad del trabajador y con el rendimiento promedio en labores y bajo condiciones similares; (...)
Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR.

⁹ Artículo 33°.- DIFERENCIAS EN LA DETERMINACION DE LA RENTA NETA POR LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS
La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de Las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.
(Reglamento de la Ley de impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 122-94-EF).

Es claro entonces, que el contador debe tener un conocimiento acentuado de las normas tributarias que le permita hacer el cálculo del impuesto sin generar errores que podrían significar infracciones a las normas.

La infracción es la trasgresión, el quebrantamiento, el incumplimiento de una norma legal; es la inobservancia de la ley. Toda persona que comete una infracción responde de ella e incurre en la sanción correspondiente (García: 1982, p. 80).

En este caso, el contador que inobserve las normas que establecen la forma de determinar la obligación tributaria, haría incurrir a la empresa en una infracción tipificada en el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, sancionada con una multa¹⁰.

Hasta acá, se puede apreciar que un error o el desconocimiento en la normatividad tributaria por parte del contador, es desvalorado por el ordenamiento jurídico y se sanciona de forma pecuniaria afectando solo al deudor tributario (contribuyente).

C. Responsabilidad penal del contador en la declaración de impuestos

Como hemos señalado, la Ley Penal Tributaria sanciona a quienes defraudan al fisco, específicamente nos hemos

¹⁰ Artículo 178.-

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

enfocado en el delito de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

Hemos dicho que este delito, por ser uno especial, solo puede ser cometido por quien tenga la calidad requerida por el tipo penal, en este caso, solo puede ser autor el sujeto de la relación tributaria: el deudor tributario.

También, hemos visto que el delito no solo se comete por el autor, es posible la intervención de los denominados partícipes, y estos pueden ser instigadores o cómplices del injusto penal.

Sobre los cómplices, tenemos que son aquellos que, dolosamente, colaboran con el autor en la ejecución del delito, prestando su ayuda sea esta material o a nivel intelectual.

Hemos desarrollado los tipos de dolo, viendo que el dolo eventual no requiere que el sujeto persiga un resultado o busque un fin, bastará con que se haya representado la posibilidad de que el resultado se dé y no se desista.

Es esta la participación que puede tener un contador en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos: a título de cómplice por actuar con dolo eventual.

Cuando un contador declara cifras a la Administración Tributaria, está determinando el monto del impuesto debido, haciéndolo en nombre y por cuenta del deudor tributario (la empresa).

Así, el contador está prestando su colaboración en esta acción – obligación que tienen las empresas como sujetos pasivos de la relación tributaria, entendiéndose que si no hay una intencionalidad fraudulenta del contador, no sería posible defraudar al fisco.

Sin embargo, puede darse el caso que el contador no persigue un fin defraudatorio, o no busca colaborar con este fin, no obstante, podría estar haciéndolo aún sin quererlo, ¿cómo? actuando bajo el dolo eventual.

Un contador, al registrar pasivos sobre los que tiene duda de su real existencia o sobre los que debería tener esta duda, está colaborando dolosamente (dolo eventual) con la defraudación al fisco.

Por ejemplo, si el contador recibe del Gerente una factura por servicios recibidos para que se registre y no cuenta con ninguna otra documentación comercial que la respalde, no tiene noticias de haberse recibido tal servicio, no se ha pagado la factura o no le es razonable el tipo de servicio; debería dudar de la realidad del pasivo y abstenerse de registrarlo para fines tributarios.

En una situación así de clara, un fiscal o dado el caso un juez, llegarán al entendimiento de que el contador se representó o al menos debió representarse la posibilidad de que el pasivo seas falso, por tanto, se esté cometiendo un delito.

Se llegará a esta conclusión a partir de un proceso deductivo conocido como prueba por indicios, en el que, como se ha dicho ya, un hecho cierto y probado sirve de base para llegar a probar otro.

Pero no todas las situaciones que se presentan son así de claras, ni todos los contadores tienen el mismo manejo, experiencia y conocimiento técnico de las normas tributarias, por lo que las presunciones sobre las que se construye el dolo eventual, serán diferentes en cada caso.

Así, es claro que un contador, mientras más especializado esté en materia tributaria, se esperará de él que se haya representado, que haya previsto la posibilidad de estar frente a pasivos falsos.

El conocimiento de la normatividad tributaria, específicamente la referente al sustento de gastos, le debe permitir al contador detectar operaciones falsas que solo persigan disminuir el pago de impuestos.

Un contador que tenga un amplio manejo de la legislación tributaria, debería prever la posibilidad de que una operación que no reúne toda la documentación comercial que es usual, es probablemente una operación ficticia.

Sin embargo, pueden darse casos en los que el contador, actuando de buena fe y creyendo que otros también lo hacen, se vea en la situación de colaborar con un ilícito al registrar pasivos falsos. Esta situación no debe ser punible.

D. El principio de confianza en el contador

Se ha dicho que quien cumple su rol con diligencia y espera que los demás hagan lo mismo no puede ser sujeto de sanción penal, ya que no crea un riesgo prohibido ni incrementa uno existente.

Un contador que cumple diligentemente su función no puede responder penalmente por haber colaborado con un ilícito que no conocía ni estaba en posibilidad de conocer¹¹.

¹¹ 142. "En lo que respecta al acusado, su accionar ilícito no ha sido posible demostrar a plenitud debido a que su accionar como contador de la empresa, únicamente se limitó a firmar los balances y declaraciones juradas de impuesto a la renta, con la documentación que le alcanzaba su coacusado, con quien tenía amistad y confianza, no habiendo actuado

Pero para haber actuado diligentemente, es necesario que el contador haya evaluado de forma técnica la posibilidad del que el pasivo sea falso, por lo que un contador con mayor especialización, tendrá que contemplar mayores controles al aceptar un pasivo a efectos impositivos.

Del mismo modo, para que el principio de confianza opere, es necesario que la otra parte (en quien se ha confiado) haya actuado correctamente, dicho de otro modo, que el sujeto que confía no perciba un accionar ilícito en la otra parte.

Entonces, un contador especializado en impuestos, estará en mejor capacidad de detectar un actuar ilícito en la otra parte (quien le proporciona la factura por ejemplo), debido a que su manejo de las normas le permitirá detectar vacíos que hagan presumible un ilícito penal.

Así, a mayor especialización del contador de impuestos, mayor será el deber de detectar en los demás actuaciones contrarias a la norma que hagan presumible la comisión de la defraudación.

con consciencia y voluntad de cometer el hecho antijurídico, careciendo así su conducta de todo contenido penal”.

Ejecutoria Suprema del 12/05/98, Exp. N° 5737-97-LIMA. Rojas Vargas, Fidel, Jurisprudencia Penal, Gaceta Jurídica, Lima, 1999, p. 515.

III. VARIABLES E HIPÓTESIS

3.1. Definición de las variables

3.1.1. Variable independiente

Especialización tributaria:

Es el conocimiento avanzado de la normatividad impositiva.

3.1.2. Variable dependiente

Responsabilidad penal:

Es la atribución del delito de defraudación tributaria como cómplice.

3.2. Operacionalización de las variables

	VARIABLE	INDICADORES
I N D E P E N D I E N T E	Especialización Tributaria	X1 Tipicidad Penal
		X2 Dolo Penal
D E P E N D I E N T E	Responsabilidad Penal	Y1 Gestión Tributaria
		Y2 Confianza en Procesos

3.3. Hipótesis general e hipótesis específicas

3.3.1. Hipótesis general

La especialización tributaria del contador se relaciona con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice.

3.3.2. Hipótesis específicas

El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, se relaciona directamente con su gestión tributaria en las empresas.

El conocimiento del contador sobre el dolo penal, se relaciona directamente con su confianza en los procesos de las empresas.

IV. METODOLOGÍA

4.1. Tipo de investigación

Por el tipo de investigación, el presente estudio se ha realizado como una investigación aplicada, cualitativa con carácter exploratorio.

Hernández y Col (2006, p. 103), plantean que es una investigación aplicada porque busca la generación de conocimientos con aplicación inmediata a problemas en un área del conocimiento.

Los mismos autores, señalan que este tipo de investigación también recibe el nombre de empírica caracterizándose por buscar la aplicación o utilización de los conocimientos que se adquieren.

Se desarrolló una metodología cualitativa por el enfoque que se le ha dado a los problemas de investigación y a la búsqueda de las respuestas.

La metodología cualitativa produce datos descriptivos de manera inductiva, es decir, el investigador comprende y desarrolla conceptos partiendo de pautas de los datos y no recogiendo datos para evaluar hipótesis (Taylor y Bogdan, 1986, p. 20).

Este tipo de estudio busca cualidades y pretende entenderlas en un contexto particular; se centra en significados, descripciones y definiciones, situándolas en un contexto (Taylor y Bogdan, 1986, p. 20).

La investigación cualitativa es flexible en cuanto al modo de conducir los estudios. Se siguen lineamientos orientadores pero no reglas, el investigador no está supeditado a un procedimiento o técnica (Taylor y Bogdan, 1986, p. 20).

La investigación cualitativa subraya la validez frente a la cuantitativa que hace hincapié en la confiabilidad y reproductividad de la investigación; no obstante, al producir estudios válidos del mundo real no es posible lograr una confiabilidad perfecta. (Taylor y Bogdan, 1986, p. 20).

La investigación ha sido exploratoria debido a que se buscó obtener una visión del problema planteado como realidad a investigar, siendo que el tema ha sido poco explorado y reconocido.

4.2. Diseño de la investigación

En la presente investigación se aplicó el diseño no experimental, correlacional y explicativo.

Se considera una investigación no experimental porque se realizó sin manipular deliberadamente las variables, se observaron los fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para después analizarlos (Chávez, 2007, p. 136).

Es correlacional porque el propósito principal de los estudios fue saber cómo se puede comportar un concepto o variable conociendo el comportamiento de otras relacionadas (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 60).

Es explicativo porque estuvo dirigido a responder a las causas de los eventos sociales, se interesa por explicar porque ocurre un fenómeno y en qué condiciones se da, o porqué dos o más variables están relacionadas (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 60).

4.3. Población y muestra

La población fue las normas legales referidas al delito de defraudación tributaria recogidas en el Decreto Legislativo N° 813, así como la jurisprudencia y doctrina involucrada.

Además, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que señala los requisitos para considerar un gasto aceptado a efectos fiscales y la doctrina y jurisprudencia relacionada.

También, el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y la doctrina y jurisprudencia relacionada, que se refieren a las infracciones administrativas por contravenir normas tributarias.

La muestra, como sub conjunto o parte de la población, fue el artículo 2 inciso b) del Decreto Legislativo N° 813, la exposición de motivos del Código Penal, el Recurso de Nulidad N° 1531-02, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 438-5-2001, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 57-3-2000, la Casación N° 102-2016-Lima y el Recurso de Nulidad 2138-2016-Lambayeque.

Además, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y también el artículo 178 y 180 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

4.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

La técnica utilizada en la recolección de las pautas de datos fue la observación y análisis documental de las normas y doctrina.

Se usó como instrumento entrevistas estructuradas a expertos en la materia.

La observación es considerada el eje en la investigación cualitativa, no se trata simplemente de mirar sino de buscar aquello que el investigador quiere saber.

El análisis de documentos propio de una investigación cualitativa, comienza en el mismo momento en que pensamos en el problema a estudiar, en las técnicas mismas, en qué preguntar e incluso al registrar notas (Schettini y Cortazo, 2015).

Para Denzin y Lincoln (2011, p. 643), la entrevista es una conversación, es el arte de hacer preguntas para escuchar respuestas. Esta técnica se encuentra fuertemente influenciada por la personalidad del entrevistador.

Las entrevistas estructuradas nos permitieron obtener de manera directa y precisa las opiniones de los expertos consultados.

4.5. Procedimiento de recolección de datos

Fue la observación y la entrevista a expertos.

4.6. Procesamiento estadístico y análisis de datos

Los datos se procesaron mediante la lectura, análisis y contrastación. Se ha usado también la triangulación de fuentes de datos e instrumentos a fin de contrastar las proposiciones teóricas desarrolladas a partir del marco teórico revisado.

La triangulación ha sido utilizada para analizar los datos y la validez de los resultados, donde tres fuentes e instrumentos diferentes validaron las categorías conceptuales que apoyaron la validez de las hipótesis.

V. RESULTADOS

5.1. Primera hipótesis específica

El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, se relaciona directamente con su gestión tributaria en las empresas

Por medio de un cuadro de triple entrada se dio validez a la primera hipótesis específica. Este cuadro ha validado las categorías conceptuales extraídas del marco teórico que han servido de apoyo a las hipótesis planteadas.

Para la categoría **“el tipo penal de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar”** se han presentado tres proposiciones teóricas que han sido validadas por tres tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal, contadores expertos en impuestos y la literatura revisada, la misma que incluye: normas legales, jurisprudencia y doctrina que se describe a lo largo del marco teórico.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Povis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. El contador, como usuario de las normas legales tributarias genera un riesgo para el bien jurídico recaudación tributaria.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

3. El tipo penal de defraudación tributaria requiere que la falsedad de los pasivos consignados sea demostrada objetivamente.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

De los resultados de la entrevista mostrada, se supo que el contador de impuestos es destinatario de la norma penal tributaria, por lo que es necesario que conozca a profundidad el tipo penal.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. El contador es el principal usuario de las normas legales tributarias en el campo empresarial.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

3. La no fehaciencia de una operación determinada por la Autoridad Tributaria, no equivale a una operación falsa con fines de defraudación.

SI ()

NO ()

DESCONOCE ()

Del mismo modo que sucedió con los abogados, de la entrevista a los contadores se confirmó que ellos están expuestos a la norma penal tributaria, es decir, son las personas a quien se dirige el mandato penal, por lo que es necesario que conozcan a profundidad el tipo penal.

La literatura revisada validó también las proposiciones teóricas, así, se tiene que a través de la Ejecutoria Suprema Exp. N° 5737-97-LIMA, se ha determinado que el contador de impuestos se encuentra expuesto al delito de defraudación tributaria por ser el principal usuario de las normas tributarias.

La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 813, señaló que es necesario que las normas sobre defraudación tributaria sean conocidas por la sociedad, entendiéndose que principalmente la deben conocer los destinatarios o sujetos pasivos de la relación tributaria.

Por medio del acápite e) Delito de Defraudación Tributaria, se ha conocido la diferencia existente entre una operación no fehaciente y el injusto penal de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

Para la categoría **“la gestión tributaria del contador de impuestos en las empresas”** se ha presentado una proposición teórica que ha sido validada por dos tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal, contadores expertos en impuestos.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Povis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo su respuesta unánime y se muestra a continuación:

4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.
SI () NO () DESCONOCE ()

Como resultado de la entrevista, se supo que hay una relación entre el conocimiento del tipo penal tributario y la gestión del contador en la empresa, esto es, que el mayor conocimiento del delito y su configuración generaría un mayor cuidado en la gestión del contador.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a la proposición teórica extraída del marco conceptual, siendo su respuesta unánime y se muestra a continuación:

1. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

Como resultado de la entrevista a los contadores, se confirmó que hay una relación entre el conocimiento del tipo penal tributario y la gestión del contador en la empresa.

Esto significa, que el mayor conocimiento del delito y su configuración generaría un mayor cuidado en la gestión del contador.

Cuadro Nº 5.1
VALIDACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS ESPECÍFICA

Fuentes e Instrumentos	Abogados Penalistas	Contadores de Impuestos	Revisión de Literatura del Marco Conceptual
	Entrevista Estructurada	Entrevista Estructurada	Análisis de Datos
Categorias - Proposición teórica - El tipo penal de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. * El contador de impuestos está expuesto al tipo penal de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. * Es necesario que el contador de impuestos conozca de manera profunda el tipo consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. * La no fehaciencia de una operación determinada por la Autoridad Tributaria no equivale a una operación falsa con fines de defraudación.	 X X X	 X X X	 Ejecutoria Suprema Exp. Nº 5737-97-LIMA p. 13, D. Leg. 813 Exposición de Motivos e. Delito de Defraudación Tributaria.
- La gestión tributaria del contador de impuestos en las empresas * El mayor conocimiento del contador de impuestos sobre los delitos de defraudación tributaria modifica su gestión tributaria en la empresa.	 X	 X	

5.2. Segunda hipótesis específica

El conocimiento del contador sobre el dolo penal, se relaciona directamente con su confianza en los procesos de las empresas.

Por medio de un cuadro de triple entrada se dio validez a la comprobación de la segunda hipótesis específica. Este cuadro ha

validado las categorías conceptuales extraídas del marco teórico que han servido de apoyo a las hipótesis planteadas.

Para la categoría **“el dolo penal elemento configurador de los delitos de defraudación tributaria”** se han presentado tres proposiciones teóricas que han sido validadas por tres tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal, contadores expertos en impuestos y la literatura revisada, la misma que incluye: normas legales, jurisprudencia y doctrina que se describe a lo largo del marco teórico.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Pavis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. El dolo es un elemento subjetivo del tipo penal de defraudación tributaria, es decir, es requisito para que se configure el delito.
SI () NO () DESCONOCE ()

2. No todas las categorías del dolo requieren que el sujeto actúe con una finalidad.
SI () NO () DESCONOCE ()

3. Representarse la posibilidad de un resultado dañoso y actuar, representa el dolo eventual.
SI () NO () DESCONOCE ()

Como resultado de la entrevista a los abogados, se supo la importancia que tiene el total conocimiento del dolo por parte de los contadores de impuestos, ya que este elemento o categoría es imprescindible para la configuración del ilícito penal.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. Actuar con dolo o intención es un requisito para que se configure el delito de defraudación tributaria.
SI (x) NO () DESCONOCE ()
2. Existen varios tipos de dolo y no siempre se requiere que el sujeto tenga la voluntad o intención de conseguir un resultado.
SI () NO () DESCONOCE (x)
3. ¿Conoce que el dolo de tipo eventual no requiere la voluntad expresa de defraudar al fisco, basta que exista la posibilidad de defraudación?
SI () NO () DESCONOCE (x)

A partir de la entrevista a los contadores, se confirmó que es necesario que éstos manejen adecuadamente la categoría dogmática

dolo en el desarrollo de sus funciones, ya que este elemento o categoría es imprescindible para la configuración del ilícito penal.

La literatura revisada validó también las proposiciones teóricas, así, se tiene que a través del artículo 12 del Código Penal se determinó que solo las conductas dolosas son penadas, salvo disposición en contrario.

Por medio del acápite m) Voluntad, se ha conocido que no siempre es necesaria la voluntad expresa y decidida de cometer un injusto para que este sea sancionado.

A su vez, por medio del acápite p) Dolo eventual, se determinó que basta con que el sujeto se represente la posibilidad del ilícito penal para que se concluya que actuó con dolo.

Para la categoría **“Los procesos de la empresa para la determinación de los impuestos”** se ha presentado una proposición teórica que ha sido validada por dos tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal y contadores expertos en impuestos.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Povis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a la proposición teórica extraída del marco conceptual, siendo su respuesta unánime y se muestra a continuación:

1. Solo se puede confiar (principio de confianza) si no hay circunstancias en el caso concreto que evidencien el comportamiento incorrecto del tercero.

SI (x)

NO ()

DESCONOCE ()

Con la entrevista a los abogados se evidenció que es necesario verificar el correcto cumplimiento del rol de cada persona involucrada en el proceso de determinación de impuestos, solo así se podría alegar válidamente haber actuado confiando en la buena fe de terceros.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a la proposición teórica extraída del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestra a continuación:

1. El conocimiento profundo del dolo influiría en su confianza en los procesos al interior de la empresa.

SI (x)

NO ()

DESCONOCE ()

Con la entrevista a los contadores se supo que es necesario que el contador se asegure de que cada persona cumple adecuadamente su trabajo, cuando éste se relaciona con la determinación de impuestos; solo así se podría alegar válidamente haber actuado confiando en la buena fe de terceros.

Cuadro Nº 5.2
VALIDACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS ESPECÍFICA

Categorías - Proposición teórica	Fuentes e Instrumentos	Abogados Penalistas	Contadores de Impuestos	Revisión de Literatura del Marco Conceptual
		Entrevista Estructurada	Entrevista Estructurada	Análisis de Datos
- El dolo penal elemento configurador de los delitos de defraudación tributaria.				
* El dolo es un elemento subjetivo del delito por lo que tiene que estar presente que se configure el mismo.		X	X	Artículo 12 del Código Penal.
* Existen varios tipos de dolo y no siempre se requiere que el sujeto tenga la voluntad o intención de conseguir un resultado.		X	X	m. Voluntad
* Basta con que el sujeto se represente la posibilidad del ilícito para que se diga que actuó con dolo (eventual).		X	X	p. Dolo Eventual
- Los procesos de la empresa para la determinación de los impuestos.				
* El contador que conoce el dolo eventual modifica su confianza en los procesos empresariales de determinación de impuestos.		X	X	

5.3. Hipótesis general

La especialización tributaria del contador se relaciona con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice.

Por medio de un cuadro de triple entrada se dio validez a la comprobación de la hipótesis general. Este cuadro ha validado las categorías conceptuales extraídas del marco teórico que han servido de apoyo a las hipótesis planteadas.

Para la categoría “**la especialización tributaria del contador**” se han presentado dos proposiciones teóricas que han sido validadas por tres tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal, contadores expertos en impuestos y la literatura revisada, la misma que incluye: normas legales, jurisprudencia y doctrina que se describe a lo largo del marco teórico.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Povis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. La especialización de un sujeto en cierta materia incrementa su posibilidad de representarse comportamientos incorrectos de terceros en esa misma materia.
SI () NO () DESCONOCE ()
2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.
SI () NO () DESCONOCE ()

Con las entrevistas a los abogados se supo que mientras más especializado esté un contador en materia impositiva, mayor será la diligencia que deba mostrar en el ejercicio de sus funciones.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco

conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. Un contador especializado en tributación tiene mayor capacidad de identificar situaciones irregulares en la documentación comercial empresarial.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (x) NO () DESCONOCE ()

Con las entrevistas a los contadores se confirmó que mientras más especializado esté un contador en materia tributaria, mayor será la diligencia que deba mostrar en el ejercicio de sus funciones.

Por medio del acápite d. Principio de confianza del contador, se ha determinado que las situaciones irregulares referentes a documentación empresarial, son identificables más fácilmente por el contador que tenga especialización tributaria.

Por medio del acápite s. Principio de confianza, se ha establecido que este principio actúa siempre que el sujeto se comporte con la diligencia debida, en este caso, será el contador quien deberá actuar con esmero en la correcta determinación de obligaciones tributarias.

Para la categoría “**la responsabilidad penal del contador en la defraudación tributaria**” se han presentado dos proposiciones teóricas que han sido validadas por tres tipos de fuente diferente: abogados expertos en materia penal, contadores expertos en impuestos y la literatura revisada, la misma que incluye: normas legales, jurisprudencia y doctrina que se describe a lo largo del marco teórico.

Los expertos en materia penal consultados son: Andrea Vargas Villanueva, Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao; Ricardo Manrique Laura, Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional; y Luis Alcócer Povis, Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra España.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. El contador puede ser imputado por delito de defraudación por consignar pasivos falsos a título de cómplice.
SI () NO () DESCONOCE ()

2. Los elementos subjetivos del tipo penal como el dolo se pueden probar por medio de indicios.
SI () NO () DESCONOCE ()

Con las entrevistas a los abogados se supo que el contador puede ser imputado como cómplice por el delito de defraudación tributaria, aunque aparentemente no haya existido intención de delinquir, esto a partir de las diferentes formas que presenta el dolo penal.

Los expertos en materia tributaria consultados son Juan Carlos Fernández Huerta, contador público y abogado con maestría en ingeniería económica; Herbert Hidalgo Cornejo, contador público especialista en tributación y normas internacionales de información financiera y; Patricia Zúñiga Ramírez, contadora pública con maestría en tributación.

A ellos se les practicó una entrevista estructurada con la finalidad de dar validez a las proposiciones teóricas extraídas del marco conceptual, siendo sus respuestas unánimes y se muestran a continuación:

1. El contador puede ser cómplice en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.
SI () NO () DESCONOCE ()
2. A través de los indicios se puede probar la voluntad o finalidad buscada por el contador de impuestos.
SI () NO () DESCONOCE ()

Con las entrevistas a los contadores se confirmó que éstos pueden ser imputados como cómplices en el delito de defraudación tributaria, aunque aparentemente no haya existido intención de delinquir, esto a partir de las diferentes formas que presenta el dolo penal.

Siguiendo el acápite j. El contador como cómplice, se ha sabido que el contador, en el ejercicio de su profesión, puede prestar su colaboración dolosa para la comisión de la defraudación tributaria, convirtiéndose en cómplice del delito.

Siguiendo el acápite t. La prueba por indicios, se ha conocido que son los indicios los que pueden llevar al operador del derecho, al convencimiento de que el contador tuvo determinada voluntad al actuar.

Cuadro Nº 5.3
VALIDACIÓN DE LA HIPÓTESIS GENERAL

Categorías - Proposición teórica	Fuentes e Instrumentos	Abogados Penalistas	Contadores de Impuestos	Revisión de Literatura del Marco Conceptual
		Entrevista Estructurada	Entrevista Estructurada	Análisis de Datos
- La especialización tributaria del contador.				
* Un contador especializado en tributación tiene mayor capacidad de identificar situaciones irregulares en la documentación comercial empresarial.		X	X	d. Principio de Confianza del Contador.
* De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.		X	X	s. Principio de Confianza.
- La responsabilidad penal del contador en la defraudación tributaria				
* El contador puede ser cómplice en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.		X	X	j. El Contador como Cómplice.
* A través de los indicios se puede probar la voluntad o finalidad buscada por el contador de impuestos.		X	X	t. La Prueba por Indicios.

VI. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

6.1. Contrastación de hipótesis con resultados

6.1.1. Primera hipótesis específica

El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, se relaciona directamente en su gestión tributaria en las empresas

Partiendo de la observación y análisis de los datos que se han mostrado en el Cuadro N° 5.1 de la página 53, se realizó un proceso inductivo por el que se llegó a validar las hipótesis planteadas.

La inducción aplicada en las investigaciones cualitativas, significó un proceso mental consistente en inferir de hechos, casos, teorías o planteamientos individuales; la norma, principio o ley general que los gobierna, en base a apreciaciones netamente conceptuales.

Así, siguiendo la doctrina consultada, se ha establecido que el derecho penal funciona como un medio de control social, que orienta las conductas de los ciudadanos a través de normas que lo determinan a realizar o no ciertos comportamientos bajo la amenaza de un mal.

Se ha dicho también, que el derecho penal, por ser eminentemente coactivo, solo debe actuar ante las afectaciones más graves a los bienes que la sociedad valore más: los bienes jurídicos.

Estas normas contienen la descripción concreta de la conducta prohibida, aparejada de la consecuencia o sanción en caso de inobservancia. Toda ley penal, en su estructura, tiene un presupuesto (lo que no se debe hacer o lo que manda) y una consecuencia jurídica (pena o medida de seguridad).

Se ha visto, a través de la jurisprudencia y doctrina, que el derecho penal protege el proceso de ingresos del Estado conseguido por medio de la recaudación tributaria, siendo este último el bien jurídico protegido.

Por la especialidad de la materia, se tiene una norma penal especial que tipifica y sanciona los delitos tributarios, siendo que consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar, es una de las conductas prohibidas.

Se ha establecido, siguiendo la Parte General del Código Penal, que el contador puede ser quien en el ejercicio de su profesión, vulnere la norma penal a título de cómplice, ya que él podría colaborar en la comisión del delito tratado.

El contador es quien está a cargo de la determinación de obligación tributaria, es decir, será él quien haga los cálculos de la base imponible y el correspondiente tributo a pagar.

Para calcular la base imponible, el contador deberá validar las operaciones que ha registrado en la contabilidad, ya que como se ha visto, los estados financieros sirven de base para el cálculo del impuesto a la renta empresarial.

A través de la jurisprudencia administrativa y doctrina, se ha visto que las consideradas por la Administración Tributaria como no fehacientes y desconocerse a efectos fiscales.

Conforme se ha visto en el Código Tributario, las conductas que infringen las normas impositivas pueden ser sancionadas con multas, pero en ningún caso configuran, por sí solas, un ilícito penal.

A través de la doctrina se ha visto, que para la configuración del delito se requiere, además de consignar un pasivo falso, que exista un ánimo doloso frente al Fisco, es decir, es necesario que haya intención de defraudar.

Se ha visto también en la doctrina consultada, que la intención de un sujeto, al ser un elemento interno, es de difícil prueba por lo que los operadores jurídicos recurren a los indicios para averiguarlo.

Por las entrevistas a expertos se ha sabido, que es necesario que el contador conozca de manera profunda la tipicidad penal referida a los delitos de defraudación tributaria, específicamente, consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

Este conocimiento, le permitirá al contador mejorar la gestión tributaria empresarial a su cargo, estableciendo controles adecuados que impidan que se generen contingencias que podrían ser consideradas un ilícito penal.

De esta forma, se ha establecido que el conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, se relaciona directamente con su gestión tributaria en las empresas.

6.1.2. Segunda hipótesis específica

El conocimiento del contador sobre el dolo penal, se relaciona directamente con su confianza en los procesos de las empresas.

Partiendo de la observación y análisis de los datos que se han mostrado en el Cuadro N° 5.2 de la página 58, se realizó un proceso inductivo por el que se llegó a validar las hipótesis planteadas.

La inducción aplicada en las investigaciones cualitativas, significó un proceso mental consistente en inferir de hechos, casos, teorías o planteamientos individuales; la norma, principio o ley general que los gobierna, en base a apreciaciones netamente conceptuales.

Se ha visto, a través de la jurisprudencia administrativa, que puede haber operaciones que la Administración Tributaria considere no fehacientes, generando contravenciones a la norma tributaria sancionadas con multas.

Se ha visto que la Ley Penal Tributaria también tipifica conductas prohibidas que se relacionan con la declaración de operaciones a la Administración Tributaria, específicamente consignar pasivos falsos.

Si bien ambas conductas son contrarias al ordenamiento legal, tributario y penal, las consecuencias derivadas no son las mismas, en el primer caso solo hay responsabilidad del deudor tributario y la sanción será pecuniaria; mientras que en el segundo caso responde, además del deudor tributario, cualquiera que preste su ayuda y la sanción será privativa de libertad (además de pecuniaria).

A través de la doctrina consultada, se ha visto que el elemento central que distingue una conducta para pasar de ser infracción administrativa a delito, es la intencionalidad de defraudar al Estado, esto es, el dolo.

Se ha visto, siguiendo el Código Penal, que el dolo es un requisito *sine qua non* para que la colaboración del contador en el ilícito de defraudación sea punible. La complicidad para que sea punible siempre será dolosa.

La doctrina revisada nos ha enseñado, que el dolo se presenta en tres formas o grados en los que la voluntad del sujeto se pone de manifiesto, se ha visto que no siempre es necesario que el sujeto quiera un resultado.

Se tiene el dolo directo como paradigma del dolo, esto es, cuando un sujeto tiene un propósito, busca un resultado y actúa con esa finalidad. En el dolo indirecto el sujeto no quiere el resultado, sabe que sucederá y aun así actúa. En el dolo eventual el sujeto ve como posible (o debió ver) el resultado y no se abstiene.

Así, con las entrevistas a expertos se ha confirmado que no todas las categorías del dolo requieren que el sujeto actúe con una finalidad, es decir, que tenga una voluntad criminal.

De esta forma, se ha concluido en que el contador en el ejercicio de su actividad, podría estar colaborando con la defraudación aún sin quererlo, actuando bajo el llamado dolo eventual.

Así, se tiene que un contador con conocimientos en materia tributaria, será pasible de la presunción de conocer que las operaciones que consigna no son reales, recordando que el dolo

eventual requiere que él sujeto vea como posible o deba ver como posible el resultado antijurídico.

Siguiendo la doctrina consultada, se tiene que un contador especializado en impuestos deberá ser mucho más cauteloso en los controles a su trabajo para evitar que, eventualmente, se le impute participar en una defraudación tributaria.

Un contador podría, sin quererlo y confiando en su entorno de trabajo, estar registrando operaciones no reales participando de esta forma en la comisión de la defraudación. Para exonerarse de responsabilidad, tendría que demostrar que ha sido diligente en el desarrollo de su trabajo.

Es justamente ese nivel de diligencia el que será evaluado por un fiscal o juez penal, se entiende entonces, que mientras mayor sea la especialización en impuestos del contador, mayor será el nivel de diligencia y control que debió tener con los procesos de la empresa.

Por lo tanto, se ha establecido que el conocimiento del contador sobre el dolo penal, se relaciona directamente con su confianza en los procesos de las empresas.

6.1.3. Hipótesis general

La especialización tributaria del contador se relaciona con su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

Partiendo de la observación y análisis de los datos que se han mostrado en el Cuadro N° 5.3 de la página 63, se realizó un

proceso inductivo por el que se llegó a validar las hipótesis planteadas.

La inducción aplicada en las investigaciones cualitativas, significó un proceso mental consistente en inferir de hechos, casos, teorías o planteamientos individuales; la norma, principio o ley general que los gobierna, en base a apreciaciones netamente conceptuales.

Se ha dicho que la una de las principales funciones de un contador es la determinación de la obligación tributaria, es decir, realizar el cálculo de los impuestos.

Para dicha función, es necesario que el contador tenga conocimiento de las normas impositivas, principalmente de La Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento.

La Ley Penal Tributaria sanciona determinadas conductas defraudadoras, entre ellas, se tiene al tipo penal de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

Siguiendo la doctrina consultada, se ha sabido que el contador solo puede ser imputado por ese delito a título de cómplice, ya que el deudor tributario es quien defrauda al Estado, el contador solo puede prestar su ayuda.

Según el Código Penal, el cómplice será quien preste su ayuda de forma dolosa en la ejecución del delito, esto quiere decir que el contador debe actuar con dolo para que pueda ser considerado cómplice.

Para la doctrina consultada, existen tres niveles de dolo: es dolo directo cuando un sujeto tiene un propósito, busca un resultado y actúa con esa finalidad. Es dolo indirecto si el sujeto

no quiere el resultado, sabe que sucederá y aun así actúa. Es dolo eventual si el sujeto ve (o debió ver) como posible el resultado y no se abstiene.

Se ha confirmado con entrevistas a expertos, que la prueba de aquello que pensó o se representó el sujeto es de difícil obtención, por lo que se usan los indicios en esta averiguación.

Así, un indicio de que el contador se representó o debió representarse la posibilidad de estar colaborando en la defraudación (consignar pasivos falsos), será su nivel de especialización en materia tributaria.

Un juez o fiscal usarán como indicio, la especialización en materia impositiva del contador para determinar que él conocía o debía conocer la posibilidad de estar colaborando en un delito.

De esta forma, mientras mayor sea el manejo de las normas tributarias por parte del contador, será también mayor su capacidad y obligación de prever la posibilidad de que se está cometiendo un injusto penal.

Por lo tanto, se ha establecido que la especialización tributaria del contador se relaciona con su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

6.2. Contrastación de resultados con otros estudios similares

Se ha concluido en que el contador puede ser imputado por el delito de defraudación tributaria, aún sin haber tenido la expresa y directa voluntad de cometer tal ilícito.

Se ha llegado a este entendimiento a partir de las categorías del dolo, es decir, a la luz del dolo eventual, un contador tendría responsabilidad penal si debió representarse la posibilidad de estar cometiendo un delito y no se abstuvo.

La posibilidad de representarse el estar cometiendo un ilícito penal, es mayor para aquel profesional de la contabilidad especializado en materia tributaria.

Cabezas (2014), describe los tipos de dolo que reconoce la dogmática jurídico penal. Los resultados obtenidos por nuestra investigación, en cuanto la configuración del dolo, son similares a los descritos en la tesis mencionada.

Existió plena coincidencia en reconocer que el dolo se presenta en tres formas según la intensidad de la voluntad de la conducta: dolo directo, dolo indirecto y dolo eventual.

El dolo directo como dolo de intención, supone un mayor compromiso volitivo e intelectual del agente, orientado a alcanzar una meta determinada: la realización del tipo penal. El agente persigue con su actuar un fin determinado.

En el dolo indirecto, conocido también como dolo de consecuencias necesarias, el agente, al realizar una conducta, asume que los efectos no perseguidos o no queridos por su acto se producirán con seguridad.

En el dolo eventual, el autor se ha representado como posible la realización del resultado y no se ha abstenido de actuar; el agente, aprueba o consiente el resultado que se imagina como probable.

Así, la tesis consultada ha servido para apoyar y confirmar los resultados obtenidos en la presente investigación, en cuanto a las proposiciones teóricas en las que se apoyaron nuestras hipótesis.

Bustinza (2014), ha confirmado también los resultados de nuestra investigación en referencia a una de proposiciones teóricas en las que se apoyaron nuestras hipótesis: el dolo.

Al igual que en el trabajo de Cabezas, Bustinza ha concluido en que el dolo puede manifestarse de tres maneras dependiendo del grado de voluntad aplicado en la conducta.

Existió también, plena coincidencia en reconocer que el dolo se presenta en tres formas: dolo directo o de primer grado, dolo indirecto o de segundo grado y dolo eventual.

Así, la tesis consultada ha servido para apoyar y confirmar los resultados obtenidos en la presente investigación, en cuanto a las proposiciones teóricas en las que se apoyaron nuestras hipótesis.

Los resultados obtenidos se apoyaron también, en el desarrollo de la categoría denominada principio de confianza, según la cual el contador solo podría argumentar que confió en la conducta de terceros si fue diligente.

Maraver (2007), ha confirmado los resultados obtenidos en nuestra investigación en cuanto a la categoría principio de confianza, desarrollando los presupuestos para la aplicación del mismo.

Existió coincidencia en señalarse que solo puede actuar bajo el principio de confianza aquel que obra con diligencia en el desempeño de la actividad que pone en riesgo al bien jurídico.

Del mismo modo, se confirmó que solo se puede confiar en aquel sujeto que se sabe que actúa correctamente, por lo que la observación de la conducta de terceros es importante cuando se esté frente a la posibilidad de aplicar el principio de confianza.

CONCLUSIONES

A. Hipótesis general

Se ha demostrado que el conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas. Esto se ha hecho a partir de la validación de dos categorías conceptuales: el tipo penal de consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar y la gestión tributaria del contador de impuestos en las empresas.

En el Cuadro 5.1 de la página 52, se mostraron las cuatro proposiciones teóricas estudiadas que sirvieron de base para dar validez a las categorías conceptuales mencionadas en el párrafo precedente.

Ha quedado demostrado, que conocer claramente el tipo penal o delito, encenderá las alertas del profesional contable en el desempeño de sus funciones, teniendo claro que su trabajo (determinación de impuestos) constituye una actividad de riesgo.

B. Primera hipótesis específica

Se ha demostrado que el conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas. Esto se ha hecho a partir de la validación de dos categorías conceptuales: el dolo penal elemento configurador de los delitos de defraudación tributaria y los procesos de la empresa para la determinación de los impuestos.

En el Cuadro 5.2 de la página 57, se mostraron las cuatro proposiciones teóricas estudiadas que sirvieron de base para dar validez a las categorías conceptuales mencionadas en el párrafo precedente.

Ha quedado demostrado que la confianza que el contador puede tener en las personas y procesos empresariales en general, se verá afectada por su mayor conocimiento sobre la categoría "dolo". Esto es aún más relevante al tratarse de contadores externos, por su menor involucramiento con los procesos internos de su cliente.

C. Segunda hipótesis específica

Se ha demostrado que la especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice. Esto se ha hecho a partir de la validación de dos categorías conceptuales: la especialización tributaria del contador y la responsabilidad penal del contador en la defraudación tributaria.

En el Cuadro 5.3 de la página 62, se mostraron las cuatro proposiciones teóricas estudiadas que sirvieron de base para dar validez a las categorías conceptuales mencionadas en el párrafo precedente.

Se ha demostrado que la mayor especialización de un contador en materia impositiva, hará poco creíble que el profesional no advierta irregularidades en la determinación de la obligación tributaria.

RECOMENDACIONES

- A. Se recomienda que todo contador que maneje materia impositiva de sus clientes, al estar expuesto al delito de defraudación tributaria, se capacite concienzudamente en el conocimiento del tipo penal mencionado.

La determinación de obligaciones tributarias es una actividad de riesgo, riesgo de cometer un ilícito penal, por ello, el contador debe conocer de forma profunda los alcances del delito de defraudación tributaria.

Solo conociendo totalmente la materia de la prohibición, el contador podrá adecuar convenientemente su accionar al interior de la empresa, es decir, su gestión se verá influenciada por este conocimiento haciéndola más segura.

- B. Se recomienda que todo contador que determine obligaciones tributarias de sus clientes, al estar expuesto a la complicidad en delito de defraudación tributaria, conozca cómo se configura el dolo en materia penal.

El contador debe saber que solo se puede ser cómplice de un delito cuando se actúa con dolo, y es imprescindible que conozca los tipos de dolo que reconoce la doctrina penal.

Así, el contador sabrá que, aún sin quererlo, podría estar colaborando en la comisión de un delito, por lo que será más cuidadoso al calificar y aceptar el registro de operaciones con impacto tributario.

- C. Se recomienda que todo contador especializado en el campo tributario y que actúe en él, considere que por su mayor conocimiento en la materia impositiva, estará expuesto a mayores presunciones de

complicidad si se viera vinculado con el delito de defraudación tributaria.

El contador debe saber que al ser un especialista en impuestos, se esperará de él que detecte la comisión de defraudación tributaria y se abstenga de colaborar, es decir, que no realice su función cuando esta pueda ser parte de un delito.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alcócer Povis, E. (2014). *Introducción al Derecho Penal, Parte General*. (Primera Edición). Lima: Instituto de Ciencia Procesal Penal.
- Bacigalupo Zapater, E. (2004). *Derecho Penal. Parte General*. Lima: Ara Editores.
- Bustinza Siu, M. (2014). *Delimitación entre el dolo eventual e imprudencia*. Tesis de maestría. Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Cabezas Salmerón, J. (2014) *La culpabilidad dolosa como resultante de los condicionamientos socio culturales*. Tesis doctoral. Barcelona. Universidad de Barcelona.
- Caro Coria, D., Reyna Alfaro, L. (2016). *Derecho Penal Económico Parte General Tomo II*. (Primera Edición). Lima: Jurista Editores EIRL.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, Parte A. *Normas Internacionales de Información Financiera (2015)*. Londres: IFRS Foundation.
- Chávez, N. (2007). *Introducción a la Investigación Educativa*. Maracaibo: Editorial Gráficas Gonzales.
- Denzin N.K., Lincoln Y.S. (2011) *Manual de Investigación Cualitativa, El campo de la investigación cualitativa*. Volumen I. Buenos Aires: Gedisa.
- Editorial Economía y Finanzas SRL. *Manual de Impuesto a la Renta, Tomo I* (2009). Lima: Editorial Economía y Finanzas SRL.
- García Belsunce, H. (1967). *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. (Primera Edición). Buenos Aires: Ediciones De Palma Buenos Aires.
- García Mullín, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. (Primera Edición). República Dominicana: Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.
- García Rada; D. (1982). *El Delito Tributario*. (Segunda Edición). Lima: s.n.
- Gimbernat, O., Gracia, M., Peñaranda, R., Rueda, M., Suarez Gonzales, C., Urquiza Olaechea, J. (2014). *Dogmática del Derecho Penal Material y*

Procesal y Política Criminal Contemporáneas, Tomo I. (Primera Edición). Lima: Gaceta Jurídica SA.

Hernández, R. y Cols (2006). *Metodología de la Investigación.* (Cuarta Edición). México: Editorial McGraw-Hill.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación.* (Cuarta Edición). México: Editorial McGraw-Hill.

Hurtado Pozo, J. (2005). *Manual de Derecho Penal. Parte General I.* (Tercera Edición). Lima: Grijley.

Jescheck, H., y Weigend, T. (2002). *Tratado de Derecho Penal. Parte General.* (Traducción a la 5ª edición alemana de Miguel Olmedo Cardenete). Granada: Comares.

Maraver Gómez, M. (2007). *El Principio de Confianza en Derecho Penal.* Tesis doctoral. Madrid. Universidad Autónoma de Madrid. Recuperado el 15 de enero de 2018 de https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/.../29644_maraver_gomez_mario.pdf?...1

Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Supremo 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Supremo 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta.

Muñoz, F. (2004). *Teoría General del Delito.* (Tercera Edición). Valencia: Ed. Tirant Lo Blanch.

Poder Ejecutivo. Decreto Legislativo 635. Código Penal.

Poder Ejecutivo. Decreto Legislativo 813. Ley Penal Tributaria.

Prado Saldarriaga, V., Sánchez Velarde, P., Velásquez Reynoso, A., Caro John, J., San Martín Castro, C., Yshii Meza, L. (2013). *Libro Homenaje al Profesor José Hurtado Pozo.* (Primera Edición). Lima: IDEMSA.

Ragués i Vallès, R. (2004). *Consideraciones sobre la Prueba del Dolo.* REJ – Revista de Estudios de la Justicia – Nº 4 – Año 2004. Recuperado el 15 de enero de 2018 de web.derecho.uchile.cl/cejf/.../PRUEBA%20DEL%20DOLO%20RAGUES%20_8_.pdf

- Rojas Vargas, F. (2016). *Código Penal Parte General, Comentarios y Jurisprudencia*. (Primera Edición). Lima: Iran RZ Business Company SAC.
- Roxin, C (2013). *La Teoría del Delito en la Discusión Actual*. (Primera Edición). Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley EIRL.
- Rubio Correa, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. (Primera Edición). Lima: Ara Editores EIRL.
- Schettini, P. y Cortazzo I. (2015). Análisis de datos cualitativos en la *Investigación Social*. Recuperado el 12 de diciembre de 2017 de stel.ub.edu/sites/default/files/agenda/documents/analisis_de_datos_cualitativos_1.pdf
- Seher, G. (2012) *¿Puede ser subsidiario el derecho penal? Aporías de un principio indiscutido*. Barcelona: Robles Planas Editorial.
- Silva Sánchez, J. (2007). *La teoría de la determinación de la pena como sistema (dogmático): un primer esbozo*. En: *Indret*. Recuperado el 21 de enero de 2018 de www.indret.com/pdf/426_es.pdf
- Silva Sánchez, J. (2010). *Aproximación del derecho penal contemporáneo*. (Segunda Edición) Editora B de f: Buenos Aires.
- Taylor, S.J. y Bogdam, R. (1986) *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Buenos Aires, Paidós: Studio Básica.
- Welzel, H. (1997). *Derecho penal alemán*. (Primera Edición). Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Zaffaroni E., Puig, M., Van Weezel, A., Callegari, A., Villa Stein, J., Villavicencio Terreros, F., et al (2015). *Bases para un Derecho Penal Latinoamericano*. (Primera Edición. Lima): Ara Editores EIRL.

ANEXOS

ANEXO 1. Matriz de Consistencia

LA ESPECIALIZACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTADOR Y SU RESPONSABILIDAD PENAL

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPÓTESIS	VARIABLES	INDICADORES	METODOLOGIA
PROBLEMA GENERAL ¿Cómo se relaciona la especialización tributaria del contador con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice?	OBJETIVO GENERAL Determinar la relación de la especialización tributaria del contador con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice.	HIPÓTESIS GENERAL La especialización tributaria del contador se relaciona con su responsabilidad penal por defraudación tributaria a título de cómplice.	VARIABLE INDEPENDIENTE Especialización Tributaria VARIABLE DEPENDIENTE Responsabilidad Penal	INDICADORES VARIABLE INDEPENDIENTE X1 Tipicidad Penal X2 Dolo Penal INDICADORES VARIABLE DEPENDIENTE Y1 Gestión Tributaria Y2 Confianza en Procesos	TIPO DE INVESTIGACIÓN Aplicada, cualitativa y exploratoria. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN No experimental, correlacional y explicativo. POBLACIÓN Normas legales involucradas: de impuesto a la renta, código tributario y ley penal tributaria. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS Observación, análisis documental de las normas y entrevistas estructuradas a expertos.
PROBLEMAS ESPECÍFICOS ¿Cómo se relaciona el conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, con su gestión tributaria en las empresas?	OBJETIVOS ESPECÍFICOS Determinar la relación del conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, con su gestión tributaria en las empresas.	HIPÓTESIS ESPECÍFICAS El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, se relaciona directamente con su gestión tributaria en las empresas.			
¿Cómo se relaciona el conocimiento del contador sobre el dolo penal, con su confianza en los procesos de las empresas?	Determinar la relación del conocimiento del contador sobre el dolo penal, con su confianza en los procesos de las empresas.	El conocimiento del contador sobre el dolo penal, se relaciona directamente con su confianza en los procesos de las empresas.			

ANEXO 2 Entrevista a Experto

Entrevistado : Andrea Vargas Villanueva

Cargo : Fiscal Adjunta de la 2º Fiscalía Provincial Penal Corporativa
del Callao

Fecha : 18/12/2017

I.- El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas.

1. El contador, como usuario de las normas legales tributarias genera un riesgo para el bien jurídico recaudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
3. El tipo penal de defraudación tributaria requiere que la falsedad de los pasivos consignados sea demostrada objetivamente.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

II.- El conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas.

1. El dolo es un elemento subjetivo del tipo penal de defraudación tributaria, es decir, es requisito para que se configure el delito.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. No todas las categorías del dolo requieren que el sujeto actúe con una finalidad.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. Representarse la posibilidad de un resultado dañoso y actuar, representa el dolo eventual.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Solo se puede confiar (principio de confianza) si no hay circunstancias en el caso concreto que evidencien el comportamiento incorrecto del tercero.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. La especialización de un sujeto en cierta materia incrementa su posibilidad de representarse comportamientos incorrectos de terceros en esa misma materia.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser imputado por delito de defraudación por consignar pasivos falsos a título de cómplice.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Los elementos subjetivos del tipo penal como el dolo se pueden probar por medio de indicios.

SI (X)

NO ()

DESCONOCE ()

ANEXO 3 Entrevista a Experto

Entrevistado : Ricardo Manrique Laura

Cargo : Juez del 3º Juzgado de Investigación Preparatoria de la Sala Penal Nacional

Fecha : 12/12/2017

I.- El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas.

1. El contador, como usuario de las normas legales tributarias genera un riesgo para el bien jurídico recaudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
3. El tipo penal de defraudación tributaria requiere que la falsedad de los pasivos consignados sea demostrada objetivamente.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

II.- El conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas.

1. El dolo es un elemento subjetivo del tipo penal de defraudación tributaria, es decir, es requisito para que se configure el delito.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. No todas las categorías del dolo requieren que el sujeto actúe con una finalidad.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. Representarse la posibilidad de un resultado dañoso y actuar, representa el dolo eventual.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Solo se puede confiar (principio de confianza) si no hay circunstancias en el caso concreto que evidencien el comportamiento incorrecto del tercero.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. La especialización de un sujeto en cierta materia incrementa su posibilidad de representarse comportamientos incorrectos de terceros en esa misma materia.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser imputado por delito de defraudación por consignar pasivos falsos a título de cómplice.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Los elementos subjetivos del tipo penal como el dolo se pueden probar por medio de indicios.

SI (X)

NO ()

DESCONOCE ()

ANEXO 4 Entrevista a Experto

Entrevistado : Luis Eduardo Alcócer Povis

Cargo : Doctor en Derecho por la Universidad de Pompeu Fabra
España

Fecha : 12/01/2018

I.- El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas.

1. El contador, como usuario de las normas legales tributarias genera un riesgo para el bien jurídico recaudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
3. El tipo penal de defraudación tributaria requiere que la falsedad de los pasivos consignados sea demostrada objetivamente.
SI (X) NO () DESCONOCE ()
4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

II.- El conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas.

1. El dolo es un elemento subjetivo del tipo penal de defraudación tributaria, es decir, es requisito para que se configure el delito.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. No todas las categorías del dolo requieren que el sujeto actúe con una finalidad.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. Representarse la posibilidad de un resultado dañoso y actuar, representa el dolo eventual.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Solo se puede confiar (principio de confianza) si no hay circunstancias en el caso concreto que evidencien el comportamiento incorrecto del tercero.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. La especialización de un sujeto en cierta materia incrementa su posibilidad de representarse comportamientos incorrectos de terceros en esa misma materia.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser imputado por delito de defraudación por consignar pasivos falsos a título de cómplice.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. Los elementos subjetivos del tipo penal como el dolo se pueden probar por medio de indicios.

SI (X)

NO ()

DESCONOCE ()

ANEXO 5 Entrevista a Experto

Entrevistado : Juan Carlos Fernández Huerta

Cargo : Asesor Financiero

Fecha : 14/01/2018

I.- El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas.

1. El contador es el principal usuario de las normas legales tributarias en el campo empresarial.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. La no fehaciencia de una operación determinada por la Autoridad Tributaria, no equivale a una operación falsa con fines de defraudación.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

II.- El conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas.

1. Actuar con dolo o intención es un requisito para que se configure el delito de defraudación tributaria.
SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. Existen varios tipos de dolo y no siempre se requiere que el sujeto tenga la voluntad o intención de conseguir un resultado.

SI () NO () DESCONOCE (X)

3. ¿Conoce que el dolo de tipo eventual no requiere la voluntad expresa de defraudar al fisco, basta que exista la posibilidad de defraudación?

SI () NO () DESCONOCE (X)

4. El conocimiento profundo del dolo influiría en su confianza en los procesos al interior de la empresa.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. Un contador especializado en tributación tiene mayor capacidad de identificar situaciones irregulares en la documentación comercial empresarial.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser cómplice en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. A través de los indicios se puede probar la voluntad o finalidad buscada por el contador de impuestos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

ANEXO 6 Entrevista a Experto

Entrevistado : Herbert Hugo Hidalgo Cornejo

Cargo : Asesor en normas internacionales de contabilidad.

Fecha : 24/01/2018

I.- El conocimiento del contador sobre la tipicidad penal, incide directamente en su gestión tributaria en las empresas.

1. El contador es el principal usuario de las normas legales tributarias en el campo empresarial.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. Es necesario que el contador conozca de manera profunda el tipo penal: consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. La no fehaciencia de una operación determinada por la Autoridad Tributaria, no equivale a una operación falsa con fines de defraudación.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. La gestión tributaria del contador se podría modificar en función al mayor conocimiento de los tipos penales de defraudación tributaria.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

II.- El conocimiento del contador sobre el dolo penal, incide directamente en su confianza en los procesos de las empresas.

1. Actuar con dolo o intención es un requisito para que se configure el delito de defraudación tributaria.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. Existen varios tipos de dolo y no siempre se requiere que el sujeto tenga la voluntad o intención de conseguir un resultado.

SI () NO () DESCONOCE (X)

3. ¿Conoce que el dolo de tipo eventual no requiere la voluntad expresa de defraudar al fisco, basta que exista la posibilidad de defraudación?

SI () NO () DESCONOCE (X)

4. El conocimiento profundo del dolo influiría en su confianza en los procesos al interior de la empresa.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. Un contador especializado en tributación tiene mayor capacidad de identificar situaciones irregulares en la documentación comercial empresarial.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser cómplice en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. A través de los indicios se puede probar la voluntad o finalidad buscada por el contador de impuestos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. Existen varios tipos de dolo y no siempre se requiere que el sujeto tenga la voluntad o intención de conseguir un resultado.

SI () NO () DESCONOCE (X)

3. ¿Conoce que el dolo de tipo eventual no requiere la voluntad expresa de defraudar al fisco, basta que exista la posibilidad de defraudación?

SI () NO () DESCONOCE (X)

4. El conocimiento profundo del dolo influiría en su confianza en los procesos al interior de la empresa.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

III.- La especialización tributaria del contador influye en su responsabilidad penal por la defraudación tributaria a título de cómplice.

1. Un contador especializado en tributación tiene mayor capacidad de identificar situaciones irregulares en la documentación comercial empresarial.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

2. De un contador especializado en tributación se espera mayor diligencia en la correcta determinación de las obligaciones tributarias.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

3. El contador puede ser cómplice en el delito de defraudación tributaria por consignar pasivos falsos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

4. A través de los indicios se puede probar la voluntad o finalidad buscada por el contador de impuestos.

SI (X) NO () DESCONOCE ()

ANEXO 8 Experto entrevistado



CENTRO DE
EDUCACIÓN
CONTINUA

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

EDUARDO ALCOCER POVIS

Abogado graduado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Doctor en Derecho Penal por la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona-España. Fue profesor de Derecho Penal en la Maestría con mención en Derecho Penal de la Pontificia Universidad Católica del Perú (2008 y 2011), en la Academia de la Magistratura (2012) y en la Maestría con mención en Derecho Penal de la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo (2011). Desde el 2010 es profesor de Derecho Penal en la Maestría con mención en Derecho Penal de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Autor del libro "La inclusión del enemigo en el Derecho Penal" y otras publicaciones. Integrante del Instituto de Ciencia Procesal Penal y abogado asociado al Estudio Oré Guardia S.R.L.

ANEXO 9 Experto entrevistado



Auditoría Social a los
Sistemas de Justicia

contacto@auditoriajudicialandina.org
www.auditoriajudicialandina.org

RICARDO ARTURO MANRIQUE LAURA

DATOS DEL JUEZ

- ☐ Juez Penal
- ☐ Universidad Nacional San Luis Gonzaga de Ica
- ☐ Maestría en Derecho Penal
- ☐ Ingresó a la carrera magisterial en el 2013
- ☐ Pertenece a la Asociación Magistrados del Poder Judicial
- ☐ Ve procesos penales.

ANEXO 10 Experto entrevistado



OFICINA DE REGISTRO Y EVALUACIÓN DE FISCALES

02 de febrero de 2018

DISTRITO FISCAL DEL CALLAO

PRESIDENTE DE LA JUNTA FISCALES SUPERIORES

Dr. LOZADA IBÁÑEZ, Roberto Eduardo (T) (Periodo 2017 – 2018)

2° Fiscalía Provincial Penal Corporativa del Callao

Fiscal Provincial	:	Dr. CCALLO CHIRINOS, Victor Saturnino (P) (FAPTPC Moyobamba – San Martín)
Fiscal Provincial	:	Dra. VASQUEZ LOZANO DE GARCIA, Mariana (P) (FAPT Penal Corp. Maynas)
Fiscal Provincial	:	Dra. SILVA SOLSOL, Sandra Elizabeth (T)
Fiscal Provincial	:	Dra. OVIEDO PAREDES, Magaly Analí (P) (FAPTP Callao)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. DEL CUADRO BARBARAN, Iliana (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. OTAZU REVOLLAR, Liseth Fiorella (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. ACUÑA CASTILLO, Miriam (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. MEZA ORTIZ, Yamily (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. FELIX ACOSTA, Fiorella Janeth (P)
→ Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. VARGAS VILLANUEVA, Andrea Johanna (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. HUAMANI ECHACCAYA, Nancy (P)
Fiscal Adjunto Provincial	:	Dra. NOVOA CHAVEZ, Myrian Elizabeth (P)

APENDICES

APÉNDICE A: Exposición de motivos del Código Penal

(...)El Código Penal en su Título Preliminar enarbola un conjunto de principios garantistas como son: finalidad **preventiva** y protectora de la persona humana de la ley penal (Artículo I); **legalidad**, según el cual la actividad punitiva del Estado debe tener apoyo pleno, claro y completo en la ley (Artículo II); prohibición de la aplicación **analógica** de la ley penal (Artículo III); principio de la lesividad o en peligro de bienes jurídicos para la aplicación de las penas (Artículo IV); garantía **jurisdiccional**, las sentencias no pueden ser dictadas más que por Juez competente (Artículo V); garantía de ejecución, exige que la pena se cumpla en el modo previsto por la ley (Artículo VI); responsabilidad penal como fundamento de la aplicación de la pena (Artículo VII); proporcionalidad de la pena a la responsabilidad por el hecho y de la medida de seguridad a intereses públicos predominantes (Artículo VIII); función retributiva, preventiva, protectora y resocializadora de la pena, y los fines de curación, tutela y rehabilitación de las medidas de seguridad (Artículo IX); aplicación de las normas generales del Código Penal a las leyes especiales (Artículo X).

APÉNDICE B: Recurso de Nulidad N° 1531-02

Recurso de Nulidad N° 1531-02, de fecha 11 de setiembre de 2003, de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia: Que del estudio y revisión de los autos se advierte que se le imputa a los procesados Henry Espinal y Emiliana Calloapaza, el haber realizado maniobras fraudulentas, con la finalidad de omitir los verdaderos ingresos de la empresa Lubricantes y Repuestos El Campeón, disminuyendo la base imponible del impuesto que le correspondía pagar por concepto de Impuesto General a la

Venta, e Impuesto a la Renta por los años de mil novecientos noventitrés a mil novecientos novecicinco y por los meses de febrero a mayo de mil novecientos noventa y seis, causando perjuicio fiscal el monto del tributo dejado de pagar ascendente a la suma de un millón ciento cuarentiséis mil doscientos setentiuno punto cinco; que para defraudar al fisco usó la modalidad de creación de otra persona jurídica con la testaferro Marlene Borda Stelman, empezando a operar en junio de mil novecientos noventa y seis, esto con el claro propósito de no perder la clientela; teniendo en cuenta que lo que se protege en el delito de defraudación Tributaria es " el proceso de ingresos y egresos del Estado, siendo la conducta típica del sujeto activo el defraudar e incumplir la obligación tributaria de pagar total o parcialmente los tributos que establece la Ley Administrativa Tributaria, bajo la modalidad del engaño entendido como toda simulación o disimulación de la realidad capaz de inducir a otro en error y en este caso al Estado, y que si bien es cierto el ilícito penal se encuentra previsto en el artículo uno del Decreto Legislativo ochocientos trece; sin embargo teniendo en cuenta que los hechos se produjeron desde el año de mil novecientos noventitrés resulta de aplicación lo previsto en el numeral doscientos sesentiocho y doscientos sesentinueve del Código Penal, por el principio de favorabilidad de la Ley Penal, en consecuencia; que los hechos se encuentran debidamente corroborados con las declaraciones testimoniales de clientes de dicha

empresa y con las pruebas directas consistentes en la confesión sincera de los procesados, quienes admiten su responsabilidad en los hechos, señalando que su accionar ilícito fue debido al desconocimiento en el aspecto contable de la empresa, sin embargo; aunado a ello las pruebas documentales aportadas por la parte civil, el descargo esbozado por los procesados solo es tendente a atenuar su responsabilidad, dado que la conducta descrita resulta ser típica, antijurídica y culpable; siendo así la pena impuesta guarda relación y proporción con el injusto penal consumado, más no así el monto de la reparación civil, que resulta excesiva si se tiene en cuenta que se ha fijado en forma unipersonal a los procesados; por lo que es del caso reducirla prudencialmente debiendo señalarse en forma solidaria; en consecuencia declararon NO HABER NULIDAD en la sentencia de fojas ochocientos treintisiete, su fecha nueve de abril de dos mil dos, en el extremo que condena a Henry Héctor Espinal Calloapaza y a Emiliana Calloapaza De Espinal, como autores del delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; a tres años de pena privativa de la libertad, y a la segunda dos años de pena privativa de la libertad, en ambos casos suspendida por el plazo de dos años, bajo las reglas de conducta allí impuestas; Multa de ciento ochenta días; HABER NULIDAD en el extremo que fija en la suma de ochocientos y cuatrocientos mil Nuevos Soles, los montos que por concepto de reparación civil deberán pagar respectivamente los sentenciados Espinal Colloapaza y Calloapaza de Espinal a favor del Estado; REFORMÁNDOLA fijaron en la suma de ochocientos mil nuevos soles el monto que por concepto de reparación civil deberán pagar los sentenciados en forma solidaria a favor del Estado, sin perjuicio de devolver lo defraudado al Estado, monto que será determinado en ejecución de sentencia; No Haber Nulidad en lo demás que contiene, y los devolvieron.-

APÉNDICE C: Resolución del Tribunal Fiscal N° 438-5-2001

En el caso resuelto por la RTF N° 438-5-2001 se había efectuado un reparo a un hotel por la compra de diversas prendas de vestir, como zapatos, camisas, calcetines y ternos. La recurrente alegó que se trataba de desembolsos obligatorios para la realización de sus actividades, en virtud a la obligación establecida en el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI, de mantener uniformado a su personal las 24 horas del día. En la resolución del Tribunal se señala que “en ese sentido, se podría pensar que una empresa como la recurrente, tenía la obligación y la necesidad de incurrir en ese tipo de gastos”. Pero mantuvo el reparo expresando lo siguiente: “Que sin embargo, para poder sustentar los gastos en forma fehaciente y razonable, además de contar con los elementos probatorios como son el comprobante de pago y el respaldo de la norma legal, es necesario demostrar la vinculación de las compras específicas efectuadas con el giro del negocio, identificando el destino que han tenido los bienes adquiridos, como por ejemplo, la relación de trabajadores que lo han recibido, donde figure el nombre y la firma que pruebe la recepción y cualquier otro documento que corrobore que los bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa, pues podría suceder que las adquisiciones no hayan estado destinadas a formar parte de la vestimenta usada por dicho personal”.

APÉNDICE D: Resolución del Tribunal Fiscal N° 57-3-2000

En el caso resuelto por la RTF N° 57-3-2000 la SUNAT había reparado los gastos correspondientes a servicios facturados por terceros argumentando que la contribuyente: 1) no había acreditado la forma y fecha de la cancelación de las facturas; 2) no había presentado los contratos suscritos entre las partes; y 3) no había presentado informes de avance de los servicios y los informes de los resultados del servicio recibido, que demuestren su fehaciencia.

Los servicios en cuestión comprendían efectuar una estructuración de organigramas, gestión de planillas, contabilidad, producción y administración, estudios de mercado de telas de las principales fábricas, determinación de precios en función de la competencia, aumentar la cartera de clientes, estudio de la situación de competencia de precios de telas de la misma calidad, diseñar una estructura piramidal de información gerencial, sistematizar toda la documentación existente, etc.

El Tribunal determinó que “el argumento de la Administración relativo a la exigencia de contratos o cierta forma de pago, carece de sustento legal desde que ambos no son contemplados como requisitos de deducibilidad en las normas del Impuesto a la Renta”. Pero confirmó el reparo expresando: “Que teniendo en cuenta la naturaleza de los servicios facturados, y toda vez que estos necesariamente concluyen en informes u otra documentación que evidencie la prestación de los servicios, resulta razonable que la Administración, efectuando un análisis en conjunto de toda la información recabada, concluya que los gastos no son fehacientes”.

APÉNDICE E: Casación N° 102-2016-Lima.

(...)

17.1. La complicidad está regulada en el artículo 25 de nuestro Código Penal, y describe: “El que, dolosamente, preste auxilio para la realización del hecho punible, sin el cual no se hubiere perpetrado, será reprimido con la pena prevista para el autor. A los que, de cualquier otro modo, hubieran dolosamente prestado asistencia se les disminuirá prudencialmente la pena. El cómplice siempre responde en referencia al hecho punible cometido por el autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad del tipo legal no concurren en él.”; en este punto, debemos destacar que este precepto legal evidentemente tiene como fundamento la teoría del dominio del hecho, conforme lo esgrimido en el considerando precedente, pues respecto a la participación, toma la tesis de la accesoriedad de la participación, es decir, que la participación es factible cuando existe realmente un hecho cometido por un autor, toda vez que, la complicidad no contiene autonomía típica propia o estructura delictiva diferente a la desplegada por el autor del hecho punible, por lo que la unidad del título imputativo deberá ser la que le corresponda al autor -unidad del título de imputación.

17.2. Siendo así, la complicidad es conceptualizada como la cooperación a la realización de un hecho punible cometido, dolosamente, por otro; o, lo que es lo mismo, como el prestar ayuda a un hecho doloso de otro. El cómplice carece del dominio del hecho, que sólo es ejercido por el autor del delito. Por otro lado, el dolo del cómplice radica en el conocimiento de la clase del hecho al cual coopera, saber que es un hecho injusto y el conocimiento de prestar la colaboración; la ayuda prestada sin conocimiento no es complicidad.

17.3. Ahora bien, la complicidad ha sido clasificada en primaria y secundaria, la diferencia entre ambas reside en el tipo de aporte prestado por el cómplice; podrán ser considerados actos de complicidad primaria, aquellos

actos que sean esenciales o vitales para que el autor pueda cometer el delito, mientras que la complicidad secundaria se conforma por cualquier contribución, que no sea esencial para la comisión del delito; vale decir, éstos aportes no son indispensables. Con el fin de determinar la responsabilidad penal como cómplice -primario o secundario-, corresponderá analizarse si la conducta desplegada por el imputado, en cada caso concreto al cooperar o prestar colaboración ha constituido un aporte que contenga el elemento subjetivo del dolo.

17.4. Esta diferencia entre complicidad primaria y secundaria es creación de la teoría del dominio del hecho, en la cual es vital establecer el aporte brindado por el partícipe al autor en la comisión del delito. En tal sentido, en los delitos especiales, no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 25 del Código Penal que dispone que al cómplice o cooperador primario, se le impone la misma pena que el autor y al cómplice secundario se le disminuirá prudencialmente la pena. CLAUS ROXIN, luego de elaborar el criterio del dominio del hecho para imputar a una persona la condición de autor del delito, de “señor del hecho”, o “figura central del suceso acaecido”, desarrolla el criterio de la infracción del deber para identificar al autor en ciertos delitos en los que no es aplicable el principio del dominio del hecho, pues la autoría se fundamenta en la infracción de un deber. Casación N° 102-2016-Lima.

APÉNDICE F: Recurso de Nulidad N° 2138-2016-Lambayeque.

Lima, diez de febrero de dos mil diecisiete.

VISTOS: los recursos de nulidad interpuestos por el encausado José Félix Chancafe Liza, el señor Fiscal Adjunto Superior de Lambayeque y el representante de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - en adelante, SUNAT- contra:

1. La sentencia de fojas cuatro mil novecientos veintidós, de veinticinco de julio de dos mil dieciséis, en el extremo que absolvió a José Félix Chancafe Liza de la acusación fiscal formulada en su contra por delito de Defraudación Tributaria con agravantes en agravio del Estado – SUNAT (causa número mil ochocientos dieciocho guión dos mil ocho).

2. La misma sentencia, en la parte que condenó a José Félix Chancafe Liza como cómplice primario del delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado — SUNAT (causa número mil ochocientos ochenta y ocho guión dos mil ocho) a cinco años de pena privativa de libertad, setecientos treinta días multa e inhabilitación para el ejercicio de contador público por tres años, así como al pago de mil soles por concepto de reparación civil, solidario con el condenado Aurelio Bernal Castro, a favor de la SUNAT.

OÍDO el informe oral.

Interviene como ponente el señor **San Martín Castro**.

FUNDAMENTOS

1. De los puntos impugnativos de las partes recurrentes

Primero. Que el encausado Chancafe Liza en su recurso formalizado de fojas cuatro mil novecientos sesenta y uno, de cinco de agosto de dos mil

dieciséis, insta la absolución de los cargos. Alega que se vulneró el derecho a interrogar al testigo Aurelio Bernal Castro en el acto oral -única prueba de cargo en su contra-, pues la Sala no hizo esfuerzos razonables para garantizar su concurrencia; que si bien la defensa no exigió su presencia, ello se debió a que era el testigo de la acusación; que no se probó la fecha en la que, según los cargos, proporcionó las facturas falsas, lo que impidió una adecuada defensa en juicio; que el testimonio de Bernal Castro es de escasa fiabilidad probatoria, además no es razonable que lo expuesto por este último se corrobore con el Informe de la SUNAT; que no existen pruebas que Monja Monja o Díaz Chiscul le proporcionaron las facturas falsas; que en una decisión interlocutoria la Sala no consideró la existencia de sospecha suficiente y pese a ello en la sentencia se le condena; que, de otro lado, los hechos imputados están previstos, según la nueva norma, Decreto Legislativo número mil ciento catorce, de cinco de julio de dos mil doce, en el artículo 5-C, que establece una pena menor; que, por último, se vulneró el principio de proporcionalidad en función a que la pena pedida fue por dos delitos de defraudación tributaria y solo se le condenó por uno, luego, la pena debió ser menor.

Segundo. Qué el señor Fiscal Adjunto Superior en su recurso formalizado de fojas cuatro mil novecientos noventa y siete, de nueve de agosto de dos mil dieciséis, requiere la nulidad del extremo absolutorio de la sentencia y del monto de la pena impuesta respecto de la parte condenatoria de la misma sentencia. Aduce que la absolución se sustentó en la declaración del fallecido José Encamación Ipanaqué Sánchez, quien solo incriminó a Nancy Mercedes Díaz Uriarte -asistente contable de Chancafe Liza-; que, sin embargo, no es creíble y poco probable que un contador con experiencia, como Chancafe Liza, no advirtiera las irregularidades atribuibles a su asistente, tanto más si en la otra instrucción acumulada se le condenó por similar comportamiento; que en 1 extremo absolutorio de la sentencia existen defectos de motivación al advertirse dos premisas contradictorias: por un mismo hecho se condena y se absuelve; que, por otra parte, se solicitó ocho años de pena privativa de libertad, pero se impuso una pena

por debajo del mínimo legal, sin existir factores legales de atenuación de la pena.

Tercero. Que el representante de la SUNAT en su recurso formalizado de fojas cinco mil ocho, de diez de agosto de dos mil dieciséis, solicita la anulación del extremo absolutorio de la sentencia y el aumento de la reparación civil fijada en la parte condenatoria de la misma sentencia. Arguye que el Tribunal valoró sesgadamente las declaraciones de Ipanaqué Sánchez y Díaz Uriarte; que Máximo Santisteban Tejada manifestó que dicho encausado le completaba las facturas para una declaración de impuestos ante la SUNAT; que si bien el primero solo vinculó a Díaz Uriarte, cuando se produjeron los hechos esta última trabajaba con Chancafe Liza; que el imputado expresó en el acto oral que supervisaba las funciones de su referida asistente; que Monja Monja, pese a sus contradicciones, mencionó que a pedido de Chancafe Liza obtuvo facturas falsas para los clientes del primero; que no se apreció un común denominador de los proveedores Ipanaqué Sánchez y Bernal Cástro, quienes pese al requerimiento respectivo no proporcionaron información que revele la realidad de las operaciones comerciales de los contribuyentes; que, finalmente, en el extremo de la reparación civil, no se ha tomado en cuenta el artículo 191 del Código Tributario, pues ésta no se corresponde con el monto de la deuda tributaria impaga.

2. De los hechos objeto del proceso penal. Evolución de la imputación

Cuarto. Que, según los cargos materia de la acusación fiscal, se tiene:

A. El encausado Chancafe Liza es Contador Público Colegiado. Como tal prestó servicios contables y de asesoría tributaria externa a los condenados Ipanaqué Sánchez (causa número mil ochocientos dieciocho guión dos mil ocho) y Bernal Castro (causa número mil ochocientos ochenta y ocho guión dos mil ocho), empresarios pesqueros, en el curso de los años dos mil tres al dos mil cinco.

B. Se atribuye que el citado encausado Chancafe Liza proporcionó a los referidos contribuyentes facturas de compra falsas, que contenían operaciones no reales, a fin de disminuir el monto a pagar por concepto de Impuesto General a las Ventas e Impuesto General a la Renta. Es así, que por los ejercicios fiscales dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco el obligado tributario Ipanaqué Sánchez dejó de abonar la suma de ciento ochenta mil quinientos cincuenta y seis soles, y por los ejercicios fiscales dos mil tres y dos mil cuatro el obligado tributario Bernal Castro dejó de pagar la suma de ciento ochenta y cinco mil trescientos noventa y uno soles.

C. El imputado Chancafe Liza registraba las facturas falsas en los libros contables de los obligados tributarios, a partir de los cuales logró que se defraude al Fisco con las cantidades antes referidas.

Quinto. Que, inicialmente, la SUNAT denunció y, luego, la Fiscalía formalizó denuncia contra el imputado Chancafe Liza en relación al condenado Ipanaqué Sánchez. Esa denuncia formalizada y, luego, el correspondiente auto de apertura de instrucción, también comprendió a César Augusto Monja Monja y Nancy Mercedes Díaz Uriarte por delito de defraudación tributaria [fojas dos mil novecientos cincuenta y uno, de treinta y uno de julio de dos mil ocho, y fojas mil doscientos noventa y siete, de treinta de julio de dos mil ocho, referidos a la causa número mil ochocientos dieciocho guión dos mil ocho]. Estos cargos se sustentaron en el Informe número cero veinticuatro guión dos mil ocho guión SUNAT guión dos L cero doscientos, de quince de febrero de dos mil ocho, suscrito por el Auditor Corina Severino Castillo, corriente a fojas once. Cuatro son los proveedores inexistentes: Díaz Chiscul Dogner Lizit, Grifo's Romero SAC, Petronorte SAC y Romero Fernández de Roca Hilda. No sustentaron haber efectuado operaciones comerciales con el condenado Ipanaqué Sánchez.

Sexto. Que, por otro lado, la SUNAT denunció y, a continuación, la Fiscalía formalizó denuncia contra Aurelio Bernal Castro, el encausado Chancafe Liza, César Augusto Monja Monja y Nancy Mercedes Díaz Uriarte por delito de defraudación tributaria, lo que determinó el procesamiento penal

correspondiente [fojas mil setecientos cincuenta y cuatro, de dieciocho de abril de dos mil ocho; fojas dos mil novecientos veinticuatro, de veintitrés de abril de dos mil ocho; y, fojas dos mil novecientos cincuenta y uno, de treinta y uno de julio de dos mil ocho, referidos a la causa número dieciocho ochenta y ocho guión dos mil ocho].

Los cargos se sustentaron en el Informe número cero cuarenta y seis guión dos mil ocho guión SUNAT guión dos L cero doscientos, de veinte de febrero de dos mil ocho, corriente a fojas mil setecientos sesenta y cuatro, suscrito por el Auditor Dober Orlando Gallardo Mosquera. Tres son los proveedores inexistentes: Estación de Servicios San Francisco, Díaz Chiscul Dogner Lizith y Perforadora del Litoral EIRL.

Séptimo. Que si bien ambas causas (números mil ochocientos dieciocho guión dos mil ocho y mil ochocientos ochenta y ocho guión dos mil ocho) se tramitaron autónomamente, con posterioridad se unificaron y merecieron una acusación única, como consta de fojas mil setecientos dos, de siete de setiembre de dos mil doce, y fojas mil setecientos trece, de diecisiete de setiembre de dos mil doce.

Los encausados Bernal Castro e Ipanaqué Sánchez se sometieron al proceso de terminación anticipada. Según las sentencias anticipadas de fechas diecinueve de octubre de dos mil nueve y veintidós de marzo de dos mil diez [cuadernos independientes de fojas doscientos cincuenta y uno y doscientos ochenta y dos, respectivamente] se les condenó por delito de defraudación tributaria a cuatro años de pena privativa de libertad, suspendida condicionalmente por el plazo de un año, y setecientos treinta días multa, así como al pago de mil soles por concepto de reparación civil.

Asimismo, los encausados Monja Monja y Díaz Uriarte fueron condenados como cómplices secundarios de defraudación tributaria a las penas de cuatro años y seis meses de privación de libertad [sentencia de fojas cuatro mil doscientos cincuenta y siete, de siete de agosto de dos mil trece]. La segunda recurrió pero la Corte Suprema ratificó esa condena por Ejecutoria

de fojas cuatro mil cuatrocientos cincuenta y nueve, de diecinueve de julio de dos mil catorce. El primer encausado se mostró conforme con la condena.

En la Ejecutoria anteriormente citada se anuló la condena del encausado Chancafe Liza por vulneración del principio de inmediación -se expidió sentencia pese a que el imputado estaba enfermo y con descanso médico, incumpléndose lo dispuesto por el artículo 269 del Código Procesal Penal—. El Tribunal Superior en el segundo juicio oral, materia de la presente impugnación, volvió a condenar al citado procesado. Este fallo es objeto del recurso de nulidad que nos ocupa.

Octavo. Que la sentencia recurrida no ha sido cuestionada en cuanto a la realidad de la defraudación en agravio de la SUNAT: los deudores tributarios Bernal Castro e Ipanaqué Sánchez, ya condenados, se valieron de facturas falsas, que contenían operaciones comerciales, no reales, para evitar el pago respectivo por dos impuestos: a las Ventas y a la Renta. Tal situación ha sido evidenciada con el mérito de los Informes Técnicos de la SUNAT de fojas once y mil setecientos sesenta y cuatro, debidamente ratificados a fojas mil trescientos treinta y siete y dos mil novecientos noventa y tres, que ni siquiera han sido cuestionados u observados. En esa misma lógica, no puede ser materia de análisis autónomo las intervenciones delictivas de los encausados Monja Monja y Díaz Uriarte como cómplices secundarios en estos hechos, quienes facilitaron las facturas falsas.

Las intervenciones delictivas, en el caso de los cuatro condenados ya citados, han sido examinadas en las respectivas sentencias firmes. No impugnadas en tres casos y con Ejecutoria de este Supremo Tribunal en el último caso (Díaz Uriarte). Distinta es la situación jurídica del encausado recurrente Chancafe Liza, cuya anterior condena por delito de defraudación tributaria perpetrada por los deudores tributarios Bernal Castro e Ipanaqué Sánchez fue anulada por vicios de actividad. Él dejó de asistir en el primer juicio a partir del dos de agosto de dos mil trece porque sufrió un accidente de tránsito [fojas cuatro mil doscientos treinta y dos] antes de que concluyan las autodefensas de los demás imputados.

Noveno. Que la sentencia recurrida razonó de la siguiente manera:

A. En lo concerniente al deudor tributario Bernal Castro, él sindicó directamente a Chancafe Liza. Su sindicación mantiene su validez porque no existe motivo alguno para su descalificación procesal, más aún si sus relaciones han sido de índole amical. El citado coimputado fue condenado por esos hechos y cuando declaró ya había cumplido su pena. El relato inculcatorio está sustentado en el Informe número cero cuarenta y seis guión dos mil ocho guión SUNAT. No es relevante la sindicación de Santisteban Tejada por la enemistad que tiene con Chancafe Liza.

B. En lo atinente al deudor tributario Ipanaqué Sánchez —ya fallecido—, éste afirmó que quien le proporcionó las facturas falsas fue Nancy Mercedes Díaz Uriarte; que no existe ninguna relación con Chancafe Liza salvo la dependencia laboral; que la condenada Díaz Uriarte no sindicó a Chancafe Liza; que no es fiable la declaración de Monja Monja porque buscó favorecerse con su delación y nunca pretendió decir la verdad; que Díaz Chiscul no formuló una sindicación directa, dado que solo vinculó a Monja Monja.

3. Del examen de los agravios contra la sentencia de instancia

Décimo. Que el encausado Chancafe Liza en sede sumarial y plenarial rechazó los cargos; negó haber facilitado facturas falsas a sus clientes Ipanaqué Sánchez y Bernal Castro.

1. Respecto del primer cliente, Ipanaqué Sánchez, indicó que fue su contador externo desde su propio estudio contable y que en su oficina trabajaba como asistente suyo la coencausada Díaz Uriarte (octubre de dos mil tres a abril de dos mil cuatro); que no tenía conocimiento que su asistente y su cliente se pusieron de acuerdo para incorporar en la contabilidad facturas falsas; que la denuncia fue formulada por Máximo Santisteban Tejada, ex cliente suyo, con quien tuvo problemas porque en su oficina se perdieron los libros contables de aquél, el cual lo denunció varias

veces sin éxito [instructiva de fojas mil cuatrocientos ochenta y tres, y declaraciones plenariales de fojas tres mil seiscientos noventa y siete, tres mil setecientos seis, cuatro setecientos noventa y siete y cuatro mil setecientos cincuenta y cuatro].

Ipanaqué Sánchez en sus declaraciones en sede sumarial y plenarial solo sindicó a Díaz Uriarte. Señaló que el imputado nunca le propuso realizar alguna operación para reducir sus pagos a la SUNAT (fojas mil cuatrocientos sesenta y siete y tres mil ochocientos treinta y ocho). La asistente contable Díaz Uriarte es sindicada directamente por Bemal Lumbres y referencialmente, sin datos concluyentes, por Díaz Chiscul [fojas mil setenta y siete y ochocientos treinta y cinco], aunque se trata de manifestaciones sin valor legal porque en ellas no intervino el Ministerio Público. Esta encausada, Díaz Uriarte, en sede sumarial y plenarial no sindicó a Chancafe Liza [fojas mil cuatrocientos veinticinco y tres mil ochocientos nueve].

2. En lo concerniente al segundo cliente, Bemal Castro, acotó que, en efecto, era su contador externo, pero no incorporó facturas falsas en los libros contables; que la denuncia fue formulada por Santisteban Tejada, con quien tuvo un problema por la pérdida de sus libros contables, lo que derivó en varias denuncias en su contra, todas archivadas en la Fiscalía [instructiva de fojas tres mil cien y declaraciones plenariales ya citadas].

Monja Monja, primero, no incriminó a Chancafe Liza, y, luego, lo inculpa para hacerse acreedor a beneficios premiales [véase fojas mil cuatrocientos setenta y cuatro y tres mil ochocientos treinta y nueve, de un lado, y fojas cuatro mil seiscientos setenta y nueve, de otro lado]. Santisteban Tejada afirmó en sede preliminar y en sede plenarial que Chancafe Liza le proporcionó facturas para pagar menos impuestos [fojas mil sesenta y siete y tres mil ochocientos setenta tres]. Por último, Bemal Castro, inicialmente no sindicó a Chancafe Liza [instructiva de fojas tres mil ciento veinte], pero posteriormente le formuló cargos aludiendo a la confesión sincera [instructiva ampliatoria de fojas tres mil doscientos sesenta y tres, declaración plenarial

de fojas tres mil ochocientos sesenta y cuatro y confrontación plenarial de fojas tres ochocientos setenta y tres].

Décimo primero. Que llama la atención que una misma situación de hecho merezca una apreciación dual, no uniforme, por el Tribunal Superior –de uno u otro modo existen sindicaciones contra el acusado Chancafe Liza–. Empero, solo consta en autos la materialidad del delito tributario, afirmada por medios periciales, es decir, por los Informes Técnicos de la SUNAT, así como por la admisión de los propios deudores tributarios y de dos cómplices secundarios. El deudor tributario Ipanaqué Sánchez solo menciona a Díaz Uriarte y ésta no sindicó a Chancafe Liza. El deudor tributario Bernal Castro, en un primer momento, no sindicó a Chancafe Liza, pero posteriormente le formula cargos. Esa misma es la situación del condenado Monja Monja. Solo se tiene un testimonio persistente del testigo Santisteban Tejada, quien dice que para sus pagos tributarios el imputado Chancafe Liza le proporcionó facturas falsas.

Décimo segundo. Que, ahora bien, desde las exigencias de la garantía genérica de presunción de inocencia, se tiene que las sindicaciones de un coimputado –es decir, de toda persona que está, de uno u otro modo, involucrada en los hechos acusados, sea en el mismo proceso o en otro a título de intervención delictiva, más allá de su condición formal o no de imputado–, requieren de un conjunto de condiciones o notas esenciales para justificar una condena contra el acusado. El Tribunal de Juicio no debe, de forma rutinaria o sistemática, fundar una condena en la mera acusación de un coacusado, aunque tampoco ha de desdeñarse su versión, que deberá ser examinada teniendo en cuenta el conjunto de factores específicos de la causa. En primer lugar, la sindicación no debe estar fundada en una objetivada finalidad de propia exculpación, o que ésta se afirme en un resentimiento o cualquier otra finalidad espuria. En este nivel es de analizar la personalidad del delator, en especial sus relaciones con el sujeto coimputado; los posibles móviles que le llevan a prestar tal declaración; y, la finalidad de la declaración –la existencia o no de lógicas exculpatorias de la

propia responsabilidad- [Asencio Mellado. *Derecho Procesal Penal*, dos mil doce, p. doscientos ochenta y nueve].

En segundo lugar, aun cuando se pase el primer filtro, se requiere que las sindicaciones sean mínimamente corroboradas por otras pruebas —las sindicaciones del coimputado, por su propia naturaleza, al provenir de un coimputado, carece de consistencia plena si no se confirman con otras pruebas (STSE de veintiséis de febrero de dos mil catorce)-; éstas son condición de suficiencia de la incriminación o condición de su razonabilidad valorativa (STSE de dieciocho de julio de dos mil uno). Cabe acotar, en refuerzo de lo expuesto, que el coimputado no es testigo, razón por la cual no puede prestar declaración en dicha calidad, ni apercibirle con la comisión de un delito de falso testimonio y ello, aun cuando ya hubiere sido condenado [GIMENO SENDRA. *Derecho Procesal Penal*, dos mil quince, p. ochocientos diez. STSE de veintitrés de noviembre de dos mil siete].

Décimo tercero. Que, en orden a este segundo nivel de exigencia, es de apuntar que:

1º La corroboración legalmente exigible debe incidir no en cualquier punto, sino en relación con la concreta intervención del imputado en el delito.

2º La corroboración es una confirmación de otra prueba, que es la que por sí sola no podría servir para la destrucción de la presunción de inocencia. Es un dato empírico, que no coincide con el hecho imputado, ni en su alcance ni en la fuente, pero que interfiere con él por formar parte de idéntico contexto.

3º La declaración de un coimputado no constituye corroboración mínima de la declaración de otro coimputado, ni así sean dos los coimputados que incriminen al recurrente, desde que tales versiones no se alzan como datos objetivos que puedan validar la declaración de otro coacusado, de suerte que es necesaria la corroboración mediante algún dato externo a dichas declaraciones también en el supuesto de que haya una multiplicidad de coacusados. La insuficiencia intrínseca de este tipo de declaraciones

proviene del hecho de que se prestan amparadas en el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable y, por ello, no pueden erigirse en elementos de mutua adveración.

4° Los diferentes elementos de credibilidad objetiva, asociados a la animadversión, a la persistencia y a la coherencia interna del testimonio incriminador, por su carácter intrínseco, carecen de relevancia como factores externos de corroboración, por lo que solo podrán entrar en juego una vez que la prueba alcance la aptitud constitucional necesaria para enervar la presunción de inocencia.

5° La exigencia de corroboración será más intensa cuando la sindicación ha tenido déficits de contradicción; el coimputado declaró sin que participe en su testimonio la defensa del afectado por su relato para cumplir con la llamada "cláusula de confrontación": artículo de la 8.2.f de la CADH (véase, por ejemplo, SSTSE de seis de mayo de dos mil once, veintitrés de julio de dos mil cuatro y diecisiete de noviembre de mil novecientos noventa y dos; y, SSTCE de veinticinco de febrero de dos mil diez, dieciocho de mayo de dos mil nueve, tres de julio de dos mil seis, uno de junio de dos mil nueve y catorce de febrero de dos mil cinco).

Por lo demás, las declaraciones se valoran con arreglo al principio de libre valoración. Están desterrados los testimonios privilegiados. La prueba testifical, en el caso de que no se tratara de declaraciones de coimputados, debe examinarse conforme a la calidad de la información que proporciona, a la fuente de su información y, además, en relación con otros medios de prueba. La corroboración probatoria es una condición esencial para la aceptación y validación de una concreta información acerca de los hechos punibles o de la intervención delictiva del imputado en su comisión.

Décimo cuarto. Que, fijada la doctrina legal en materia de valoración de la prueba cuando de por medio constan sindicaciones de coimputados contra el encausado recurrente, es del caso examinar si los criterios expuestos en el fundamento jurídico anterior se cumplen o no.

Como se ha dejado expuesto, con especial énfasis en el fundamento jurídico décimo primero, no solo no existe persistencia en los obligados tributarios - uno de ellos, Ipanaqué Sánchez, ni siquiera formuló cargos al encausado Chancafe Liza, mientras que el otro, Bernal Castro, sucesivamente proporcionó dos versiones opuestas en relación al acusado antes citado, al igual que Monja Monja-, y en alguno de ellos resalta su animadversión -así considerado por el Tribunal Superior en el caso de Santisteban Tejada—. De otro lado, la condenada Díaz Uriarte, que trabajó con Chancafe Liza y, por ende, muy cercana a él, no le formula cargo alguno.

Pero, más allá de lo intrínseco de los testimonios incriminadores -a los defectos que se resaltan-, lo más relevante es que carecen de corroboraciones externas, aunque sean mínimas. No son pruebas de corroboración los Informes Técnicos de la SUNAT, que solo aportan datos sólidos sobre la materialidad de la defraudación tributaria, pero no de la intervención delictiva de quienes no son directamente obligados tributarios. Tampoco corroboran externamente la coincidencia de una o dos coimputaciones, tanto más si la encausada más cercana a Chancafe Liza, Díaz Uriarte, no le formula cargos.

Los testimonios incriminadores no están reforzados con datos externos que den solidez a lo que afirman. Además, las sindicaciones se efectuaron sin contradicción efectiva o posibilidad de contradicción -citación efectiva de Chancafe Liza y su defensor—, luego, la mayor exigencia de aportes objetivos externos, constitucionalmente exigibles, se manifiesta con más fuerza. En el juicio que dio lugar a la sentencia recurrida, si bien se admitió las testificales de Bernal Castro, Díaz Chiscul y Monja Monja -se desestimó, sin impugnarse, la testifical de Santisteban Tejada, luego, su versión precedente de por sí es ineficaz procesalmente y, además, carece de una mínima corroboración- [fojas cuatro mil setecientos treinta y uno, de dieciocho de abril de dos mil dieciséis], salo declaró Monja Monja [fojas cuatro mil setecientos sesenta y ocho, de dieciséis de mayo de dos mil dieciséis] -cuya versión amén de no ser persistente, no tiene corroboración externa mínima-. Pese a las notificaciones y esfuerzos del Tribunal no

concurrieron Bernal Castro y Díaz Chiscul, por lo que el tribunal prescindió de su concurrencia, sin oposición de las partes [fojas cuatro mil setecientos noventa y cinco, de treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis]. Los auditores de la SUNAT, autores de los dos Informes Técnicos que corren en autos, fueron examinados en el acto oral [fojas cuatro mil ochocientos cuatro, de catorce de junio de dos mil dieciséis]. Díaz Chiscul en el juicio anterior, anulado, declaró pero no vinculó circunstanciadamente a Chancafe Liza [fojas tres mil novecientos doce]; Díaz Uriarte, como se anotó anteriormente, no formuló cargos contra dicho acusado, al igual que Ipanaqué Sánchez [fojas tres mil ochocientos nueve, tres mil ochocientos veintitrés y tres mil ochocientos ochenta y ocho]; mientras que Monja Monja negó los cargos en su contra y lo relacionado a la entrega de facturas falsas [fojas tres mil ochocientos treinta y nueve], pese a que en su ampliación de instructiva de fojas tres mil ciento ochenta y uno involucró a Chancafe Liza, no obstante en primera instructiva de fojas tres mil sesenta negó los hechos.

Es de recalcar, siempre desde la garantía de presunción de inocencia, que corresponde a la acusación la prueba positiva de cargo. A ella le es exigible probar la realidad de los hechos, su relevancia penal y la intervención delictiva de los imputados. El aporte probatorio que formula debe ser consistente con las afirmaciones que fueron materia de su acusación.

La falta de pruebas de cargo es patente. Las co-imputaciones son fundamentalmente insuficientes por falta de corroboración. La presunción constitucional de inocencia no ha sido enervada. Por ende, la absolución debe ratificarse y la condena debe reformarse para afirmar la inocencia del encausado Chancafe Liza.

Décimo quinto. Que, siendo así, deviene superabundante e inoficioso pronunciarse acerca de la vulneración del derecho de defensa y del principio de legalidad denunciado por el imputado recurrente. La tipificación sobrevinida por una reclamada reforma posterior favorable de la legislación penal y el debate acerca del principio de proporcionalidad, de la magnitud de la pena impuesta y del monto de la reparación fijada ya no tiene sentido, en

vista de que los hechos penalmente relevantes atribuidos al imputado -con independencia de su tipificación en un uno u otro artículo de la Ley Penal Tributaria y, en su consecuencia, del pertinente juicio de medición de la pena- no están probados.

El recurso defensivo debe estimarse y así se declara. Los recursos acusatorios no pueden prosperar.

DECISIÓN

Por estas razones, con lo expuesto por la señora Fiscal Suprema Provisional en lo Penal:

I. Declararon **NO HABER NULIDAD** en la sentencia de fojas cuatro mil novecientos veintidós, de veinticinco de julio de dos mil dieciséis, en el extremo que absolvió a José Félix Chancafe Liza de la acusación fiscal formulada en su contra por delito de Defraudación Tributaria con agravantes en agravio del Estado – SUNAT (causa número mil ochocientos dieciocho guión dos mil ocho); con lo demás que al respecto contiene.

II. Declararon **HABER NULIDAD** en la propia sentencia en la parte que condenó a José Félix Chancafe Liza como cómplice primario del delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado – SUNAT (causa número mil ochocientos ochenta y ocho guión dos mil ocho) a cinco años de pena privativa de libertad, setecientos treinta días multa e inhabilitación para el ejercicio de contador público por tres años, así como al pago de mil soles por concepto de reparación civil, solidario con el condenado Aurelio Bernal Castro, a favor de la SUNAT; reformándola: lo **ABSOLVIERON** de la acusación fiscal formulada en su ontra por el delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado – SUNAT. En consecuencia, **ORDENARON** se archive el proceso definitivamente respecto a dicho encausado y se anulen sus antecedentes policiales y judiciales, así como se levante las órdenes de captura dictadas en su contra; oficiándose.

III. DISPUSIERON se remita la causa al Tribunal Superior para los fines de ley. Hágase saber a las partes procesales personadas en esta sede suprema. Inteviene el señor juez supremo Luis Alberto Cevallos Vega por licencia del señor juez supremo Víctor Prado Saldarriaga.

S.S.

San Martín Castro

Salas Arenas

Barrios Alvarado

Príncipe Trujillo

Cevallos Vegas