

TERCERA CONFERENCIA

Por el Dr. JUAN LINO CASTILLO

“INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS”

SUMARIO

- **Requisitos determinados para el nacimiento de la obligación tributaria.**
- **Evasión del impuesto.**
- **Sujetos de la relación y sus deberes.**
- **Naturaleza jurídica de la infracción tributaria.**
- **Tipos de infracción: evasión (fraude) incumplimiento y mora en el pago.**
- **Sanciones y su naturaleza.**
- **Clases de sanciones: pecuniaria (multa) y recargos.**
- **Distinción entre evasión y error.**
- **Legislación comparada penal tributaria.**
- **Conclusiones.**

La obligación de efectuar una prestación pecuniaria de carácter tributario a favor de una entidad pública, nace a cargo de una persona privada, natural o jurídica, cuando concurren respecto a dicha persona, los presupuestos de hecho que una ley en vigor establece como requisitos determinantes del nacimiento de dicha obligación.

Estos requisitos se refieren: 1) a la vinculación de la persona privada con la entidad pública (nacionalidad, residencia, domicilio o ejercicio de actividad); y 2) a la posibilidad de atribuir a tal persona un hecho generador de obligación tributaria sustantiva (propiedad o adquisición de un bien, o disponibilidad de una renta).

Si no concurren los requisitos exigidos por la ley, o si ésta establece exenciones, objetivas o subjetivas, o regímenes especiales, no se genera dicha obligación.

En ciertos casos, particularmente en los relativos a los impuestos llamados a los negocios jurídicos, las relaciones de hecho previstas por la ley pueden ser configuradas, en formas consagradas por el derecho privado, de tal modo que no estén comprendidas en el hecho que es decisivo para el derecho tributario.

En tales casos se trata de la elusión del impuesto (“tax avoidance”, “evasión legítima”), que la tesis de Enno Becker consagrada en el artículo 5° de la Ordenanza Tributaria alemana, de 13 de di-

ciembre de 1919 y atenuada en el artículo 10° de la de 22 de mayo de 1931, confundía con la evasión, tesis que ya ha sido superada por la doctrina, basada sobre los principios de la certidumbre del impuesto, de la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria sustantiva principal, y de la consiguiente imposibilidad de integrar por analogía las normas tributarias relativas al hecho imponible, al sujeto pasivo, a los criterios de vinculación y atribución, y a la determinación de la cuantía de la prestación, es decir, a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria.

El artículo 8° de nuestra Constitución coincide con esta solución doctrinaria.

La ley puede, asimismo, hacer responsable del tributo a una persona que tenga alguna relación con el contribuyente (empleador, deudor, arrendatario o vendedor) y obligarla a retenerlo y entregarlo al fisco.

La ley puede obligar a los sujetos pasivos de la relación tributaria sustantiva o a quienes estén relacionados económicamente con ellos, a hacer o a no hacer algo; a cumplir obligaciones tributarias formales: declarar bienes, rentas, operaciones, transmisiones u otras actividades que revelen la existencia de un hecho generador de obligación tributaria sustantiva; o a exhibir libros de contabilidad, instrumentos públicos o privados que acrediten la veracidad de sus declaraciones, o a abstenerse de entregar bienes o de cancelar deudas mientras no se haya pagado el impuesto que las grave.

“El Derecho Tributario, como parcela que es del ordenamiento jurídico-público, vincula tanto a la Administración cómo a los particulares” como expresa César Albiñana García-Quintana, en su estudio sobre “Infracciones y Sanciones Tributarias”, publicado en el N° 54 de la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.

Se puede decir, modificando una definición de Posadas-Belgrano, que la infracción tributaria es cualquier comportamiento anti-jurídico que impide o disminuye la detracción de un impuesto, o la dificulta, cuando la ley asigna a tal comportamiento el efecto jurídico de infracción; que la característica esencial del ilícito tributario es la violación de una norma que de lugar a sanción, sanción que es lo que califica jurídicamente al comportamiento y al ilícito. De ahí que no haya infracción ni sanción sin ley.

Puede producirse infracción tributaria: por no declarar el hecho imponible o declararlo vencido el plazo fijado por la ley; por no proporcionar las pruebas o informaciones que solicite la administra-

ción; por presentar declaraciones incompletas o falsas; por alterar la contabilidad o sus comprobantes; por simular operaciones y otorgar documentos falsos; por no pagar los impuestos que deben abonarse espontáneamente; por no pagar los impuestos en los plazos de ley o no retenerlos o no entregar los retenidos; por entregar bienes o dar por canceladas deudas o autorizar escrituras públicas o registrar transmisiones o contratos, sin que se haya pagado los impuestos respectivos.

Las infracciones pueden ser del contribuyente, de terceros relacionados con él, o de funcionarios, como en el caso de jueces, notarios y registradores, en los impuestos sucesorios y en el impuesto sobre la renta del capital movable.

Pueden consistir en la evasión o fraude, en el incumplimiento de reglas procesales o de seguridad, o en la mora en el pago.

Pueden ser sujetos de ilícito tributario las personas naturales, las jurídicas y aún las asociaciones de hecho; y no se requiere capacidad jurídica para que sea imputable el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Generalmente, la sanción no se aplica en función de la culpabilidad del infractor, sino de su vinculación a la norma infringida.

A la violación de las normas que establecen deberes tributarios corresponden diversas sanciones, graduadas según la importancia y gravedad de la infracción y según la dificultad de descubrirla.

Dichas sanciones pueden ser penales, aplicables por la autoridad judicial ordinaria o por el organismo administrativo al que la ley conceda competencia para hacerlo, o administrativas, aplicables por la administración tributaria.

Las sanciones penales, correspondientes a actos que conforme a la ley penal general constituyen faltas o delitos, consisten en la privación de la libertad o la multa, pudiéndose agregar la confiscación en los casos de contrabando.

Las sanciones administrativas —que algunas legislaciones, como la italiana, llaman civiles— son: la pena pecuniaria o multa, y los recargos.

La multa, a la que la ley fija un mínimo y un máximo, se aplica o discrecionalmente, teniendo en cuenta la gravedad de la transgresión, su magnitud y sus antecedentes; o conforme a escalas preestablecidas con arreglo a criterios de orden económico.

El recargo tiene tres modalidades: una cantidad fija relacionada con el monto del impuesto respectivo; una fracción; o un múltiplo de dicho monto.

También tiene el carácter de sanción la determinación estimativa de la materia imponible por la administración, que ejerce en este caso un poder discrecional.

Además, la ley suele imponer sanciones accesorias, como el cierre de un establecimiento comercial o industrial o la inhabilitación para ejercer una actividad profesional.

Según Giannini, las sanciones tributarias administrativas tienen igual naturaleza y estructura jurídica que la deuda de impuesto, y su aplicabilidad surge de la simple realización de la situación objetiva prevista en la ley y en la medida que ésta establezca.

Las sanciones tributarias administrativas pueden ser solidarias o aplicables a cada una de las personas que participen en la misma transgresión, y, a diferencia de las penas, se transmiten a los herederos y aún, en algunos casos, a los sucesores a título particular.

Desde luego, en virtud de los principios “**nullum crimen sine lege**” y “**nulla pena sine lege**”, consagrados en los artículos 2° y 3° del Código Penal en vigor en el Perú, y del principio de la irretroactividad de la ley establecido como garantía constitucional y social en el artículo 25° de nuestra Constitución, no cabe aplicar sanciones sino por actos u omisiones que violen las normas vigentes en el momento en que se produzcan.

Tampoco cabe integrar por analogía las leyes sobre sanciones tributarias.

Es indispensable distinguir la evasión tributaria, el fraude o la defraudación, del error (no sancionable según el artículo 395 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1931) y del simple incumplimiento de obligaciones tributarias formales de orden secundario, que si bien deben ser sancionadas, no pueden serlo en la misma escala que el fraude fiscal, y por lo mismo, no pueden confundirse ambas clases de transgresiones, ni someterlas indiscriminadamente a las mismas sanciones de aplicación discrecional.

Tampoco se debe confundir las sanciones correspondientes a la omisión con las derivadas de la mora en cumplir obligaciones formales, ni con los intereses que el fisco puede cobrar por mora en el pago del impuesto o en los casos en que concede plazos para dicho pago, intereses que no deben exceder las tasas usuales en cada país.

Algunos países, como Italia, dictan leyes de carácter general para la represión de las violaciones de las leyes financieras, otros, como Alemania, México y España, incorporan en sus códigos tributarios, las normas de derecho penal tributario, y otros, entre los que se cuenta el Perú, establecen sanciones para las infracciones relativas a cada impuesto.

El Código Fiscal de la Federación Mexicana enumera exhaustivamente los casos de infracción tributaria, incluyendo el contrabando, y sus sanciones, diferenciándolos según recaiga la responsabilidad en el deudor o presunto deudor fiscal, en un tercero, o en funcionarios públicos.

Este Código Fiscal establece en su artículo 205 que “en las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales, exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal”, lo que consagra un principio saludable de delimitación de competencia.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires también incorpora normas de derecho penal tributario.

En el Perú, la legislación de impuestos sucesorios contempla sanciones administrativas aplicables al contribuyente (multa por mora en la declaración y por simulación de actos jurídicos), a terceros (multas a instituciones de crédito y sociedades familiares) y a funcionarios administrativos (multas a jueces, notarios públicos y registradores de la propiedad); la del impuesto de timbres, recargos de múltiplos del impuesto omitido; y la del impuesto a las ganancias obtenidas en la transmisión onerosa de inmuebles, recargos por inexactitud, y multa y sanciones penales, por simulación.

En los impuestos a la renta, el régimen de las infracciones y de las sanciones, que estaba disperso en múltiples normas legales y reglamentarias —estas últimas basadas en la autorización contenida en el artículo 9° de la ley N° 9245— ha sido unificado por el decreto-ley N° 14186, de 21 de agosto de 1962, aún no ratificado por el Poder Legislativo.

Dicho decreto-ley enumera los casos de infracción tributaria en los impuestos a la renta, sin diferenciar las violaciones generadoras de evasión, de las simples transgresiones de obligaciones formales secundarias, ni de la mora en el cumplimiento de obligaciones tributarias; tipifica como delito de defraudación en perjuicio del fisco en lo que respecta a los citados impuestos verdaderas defraudaciones junto a simples violaciones de reglas procesales, y establece severas sanciones administrativas de multa, recargo y determinación discrecional de la renta imponible para los casos de omisión, inexactitud, simulación, falsificación o deducción no ajustadas a las disposiciones legales o reglamentarias, así como pena privativa de la libertad con

un mínimo de 2 meses y un máximo de 6, para el delito de defraudación en perjuicio del fisco.

El citado decreto-ley también fija multas para los que no cumplan con la obligación de retener el impuesto y para los que lo retengan y no lo entreguen al tesoro, así como para los morosos en declarar y los infractores de reglas procesales secundarias; y recargos e intereses para los morosos en el pago; y establece suspensión o inhabilitación definitiva para los contadores que violen sus normas.

Hace recaer en los gerentes y directores de sociedades anónimas y en comandita por acciones, la responsabilidad penal que corresponda por infracciones tributarias de dichas sociedades.

En el artículo 11° del decreto-ley en referencia se sanciona con un recargo de 1.5% por cada mes o fracción de mes la mora en los pagos adelantados, y con intereses de 2% por cada mes o fracción de mes, la mora en los pagos exigibles, siendo de advertir que estos intereses de 24% al año (o sea, 10% más del máximo permitido por la ley), pueden llegar a exceder el doble del monto de la deuda, debido a retardo en la revisión de la declaración o en la resolución de reclamaciones.

Como increíbles monstruosidades jurídicas del mencionado decreto-ley se pueden citar el inciso e) del artículo 1° que considera infracción tributaria el hacer deducciones no ajustadas a las disposiciones legales o reglamentarias, es decir, que confunde un error de interpretación con la trasgresión de una norma tributaria, y el artículo 3°, que a la letra dice: “en general toda acción u omisión de los contribuyentes que no estando especificada en los artículos precedentes determine que los ingresos fiscales sufran menoscabo, será sancionada por analogía con los casos establecidos en los artículos anteriores, con las penalidades previstas en este decreto-ley”.

El Código de Aduanas legisla sobre el contrabando y sus sanciones; y la legislación de alcoholes, sobre las infracciones relativas a la producción y tránsito de alcoholes y bebidas alcohólicas.

Nuestra legislación tributaria considera que basta la inobservancia objetiva de la ley, para que se configure la infracción, sin tener en cuenta si el incumplimiento de la ley ha sido consciente y voluntario, elemento que sí considera la reciente Ley General Tributaria española y el anteproyecto de García Añoberos. Tanto en la ley general como en el anteproyecto citados, toda infracción se presume voluntaria, salvo prueba en contrario. El anteproyecto que se está preparando por encargo de la OEA, establece que las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto.

Como siempre se cita la de Estados Unidos como ejemplo de legislación que sanciona drásticamente las infracciones tributarias, he creído de interés exponer los lineamientos generales de su régimen de infracciones y sanciones.

Dicho régimen contempla sanciones por falta de declaración o presentación fuera del plazo (5% al mes, con un máximo de 25%); mora en el pago (intereses de 6% al año); y falta de pago (multa de 5%' en casos de negligencia sin intención de defraudar; multa de 50% en caso de fraude; y multa y prisión hasta de 5 años, por omisión reincidente).

La breve exposición que acabo de hacer conduce a las siguientes:

CONCLUSIONES

1a.—Es necesario incluir en el Código Tributario que se proyecta, normas básicas sobre infracciones y sanciones tributarias, dejando para las leyes relativas a cada impuesto, las reglas especiales y subordinadas pertinentes.

2a.—Dichas normas básicas deben contemplar los siguientes puntos:

- 1.—Definir las infracciones tributarias como acciones u omisiones voluntarias y anti-jurídicas tipificadas en las leyes fiscales.
- 2.—Establecer la presunción de que dichas infracciones son voluntarias, salvo prueba en contrario.
- 3.—Diferenciar la omisión de declaración o de pago, de la presentación espontánea y del pago espontáneo aunque se produzcan fuera de plazo.
- 4.—Diferenciar las multas, de los recargos y de los intereses moratorios.
- 5.—Conformar las tasas de tales intereses, a los máximos fijados por las leyes generales sobre agio y usura.
- 6.—Limitar el máximo total de los citados intereses, a un porcentaje razonable del impuesto adeudado, porcentaje que podría ser el 48% que es el que fija el artículo 207° del Código Fiscal de la Federación Mexicana.
- 7.—Remitir los casos de defraudación tipificados en el Código Tributario, a las sanciones fijadas en el Código Penal, como lo hacía el artículo 94° de la Ley N° 7904.

3ª.—Independientemente de estas normas generales, sería conveniente adoptar medidas preventivas, en especial de inspección oportuna y reiterada, que produzcan el efecto intimidatorio, que con el punitivo, constituyen la finalidad de las sanciones tributarias.