



# EL DELITO DE FALSIFICACIÓN TRIBUTARIA

Dr. José Hurtado Pozo

Cultura. Año 2 – Lima 1972, pp. 7 – 18

## I. Introducción

El legislador peruano ha previsto, en el art. 180 del Código Tributario, el delito de fabricar sin autorización o falsificar timbres, papel sellado, marcas, contraseñas, sellos o documentos en general para el cumplimiento de obligaciones tributarias, o utilizar sellos o timbres falsos, falsificados o usados.

Se intitula este breve trabajo “delito de falsificación tributaria”, hemos caído sin reparo, en las inexactitudes en que incurriera el legislador español y que tan acertadamente criticara Quintano Ripollés, en su interesante monografía sobre el falso documental. El legislador español lo mismo que nuestro legislador en el Código de 1862, agrupo bajo el título de “Falsedades” diversos actos delictuosos que sólo tenían en común el constituir una “mutación de la verdad”. Pero, pese a la extensión desmesurada del título del Código Penal español referido a las “falsedades” quedan fuera de él innumerable cantidad de “falsedades”, que por igual o mejor motivo que otras, pudieran hallarse dentro; por ejemplo “la ocultación de bienes (art. 319) o la falsificación de marcas y contraseñas industriales o comerciales (art. 280).

De la misma manera nosotros deberíamos ocuparnos de todos los casos en los que la acción delictuosa estuviese determinada o conexas con el verbo típico de “falsificar”. Entre estos cabe indicar el “prestar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos o falsificados que anulen o reduzcan la materia imponible (que es un caso particular de defraudación de rentas de aduana, previsto en el inciso d, del artículo 175 del Código Tributario); el de importar o exportar mediante el uso de documentos falsos o declaraciones notoriamente falsas referentes a la calidad, cantidad, peso, etc., de las mercancías (se trata, igualmente, de un caso de defraudación de rentas de aduana, previsto en el artículo 2 inc. a, de la Ley 16185), la alteración, por parte de funcionarios, de hechos relativos a la obligación de pagar tributo, delito previsto en la primera parte del artículo 181 del Código Tributario, también debería considerarse el artículo 180, primera parte, que como hemos dicho será materia de nuestro comentario. Sólo, pues, la admisión de la anticuada concepción de la falsedad como alteración de lo verdadero, propia del derecho romano y de las partidas españolas, podría permitir agrupar bajo el rubro de delito general de “Falsificación” innumerables acciones muy dispares. La falsedad, en efecto, es, como la violencia, un modo de conducta genéricamente reprobable, capaz de conducir, a los más variados delitos. Muchos son, en efecto, las figuras en las que la falsedad en algunas de sus variadísimas formas desempeña un papel importante. Creemos por esta razón que nuestro legislador tuvo un gran acierto al tratar de las diversas falsedades en títulos distintos; la falsedad documental, monetaria y de timbres en la sección décima tercera (arts. 330 y 334), y así sucesivamente. Esta técnica proviene de los anteproyectos suizos de 1916 y 1918, que fueron fuente inspiradora de nuestro legislador, proyectos que a su vez la tomaron de la legislación alemana.

El Código Tributario tampoco contiene una norma general o un conjunto de disposiciones que tengan por objeto preciso la configuración de un delito tributario.

## II. Delitos y contravenciones tributarias

Un análisis de la legislación tributaria permite afirmar la existencia de dos grandes grupos de infracciones fiscales (*lato sensu*). El primero, como dice Emile Trousse en una sugestiva monografía dedicada al maestro belga Victor Gothot, comprende todas las formas de realización de lo que se ha convenido en denominar “el fraude fiscal”; es decir, todas las acciones u omisiones a las cuales contribuyente recurre **con el fin** de escapar a las exigencias del fisco. El segundo comprende incumplimientos a las formalidades impuestas por las leyes fiscales en interés de la recaudación del impuesto. Las infracciones del primer grupo exigen una intención especial, las infracciones del segundo grupo son independientes de toda intención. Los primeros son delitos intencionales; los segundos, contravenciones (llamadas infracciones por el Código Tributario o delitos materiales. Es de suponer que el legislador ha instituido estas infracciones, punibles independientemente, de toda intención, porque las acciones que el prohíbe y las omisiones que sanciona, constituyen en ellas mismas obstáculos a la recaudación de los impuestos, tal **como él los ha organizado**. Así como las obligaciones de presentar una declaración en los plazos fijados es sólo protegida penalmente en la perspectiva de la organización de la recaudación de impuestos sobre la base de la declaración suscrita por el contribuyente. Por el contrario, la materialidad de los delitos de fraude propiamente dichos está en algunos casos constituida por hechos puramente fiscales, y en otros casos es tomado de la delincuencia común. El contrabando, es un aspecto de importación fraudulenta de mercancías, contiene un hecho material que en sí es indiferente, la importación, y que no deviene punible sino porque sobre las mercancías importadas, el legislador ha establecido un derecho de aduana. Por el contrario, en lo que concierne a la falsificación de timbres, sellos o documentos en general para el cumplimiento de obligaciones tributarias, el elemento material ha sido tomado de una infracción tributaria objeto de nuestros comentarios, y de establecer sus relaciones con el delito común del cual toma su estructura típica. Pero antes, y para no volver a tocar este problema de delitos y contravenciones o infracciones (como las llama el legislador peruano), debemos señalar, siguiendo a García Añoveros, que “las infracciones y las respectivas sanciones son siempre compatibles con los delitos tributarios y con los delitos del código penal”. En su Anteproyecto de Código tributario para la República del Perú, art. 123, estableció este tributarista español que “Los infractores de las leyes o reglamentos tributarios serán castigados con sanciones de carácter administrativo sin perjuicio de la aplicación de penas por la autoridad judicial cuando las infracciones tributarias sean también delitos. Este mismo punto de vista ha sido, implícitamente admitido por nuestro legislador al establecer que “la aplicación de sanciones a que se refiere este título (de los delitos tributarios), se hará sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de la aplicación de sanciones administrativas a que hubiere lugar”.

Esto significa que el legislador ha retomado los elementos materiales de las infracciones (contravenciones) para la elaboración de los tipos de delitos tributarios. Por ejemplo, artículo 153, inc. e, estatuye como infracción el hecho de ocultar o disminuir la materia imponible”, y paralelamente el artículo 175, inc. b, establece como delito el “ocultar total o parcialmente, bienes o ingresos, rentas, frutos o productos, o consignar pasivo o activo parcialmente falso, para anular o reducir el impuesto por pagar. Esta correlación entre delitos tributarios e infracciones o contribuciones tributarias estaría ya determinada por la amplitud con la que se definen en el art. 145 del Código Tributario lo que es la infracción tributaria. Esta disposición dice que “toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en este título”.

### **III. Tipo legal, art. 180 del Código Tributario**

Pasemos ahora a analizar la figura delictiva que hemos escogido como tema. Ella ha sido prevista en el artículo 180 del Código Tributario, en los términos siguientes: “El que fabrique sin autorización o falsifique timbres, papel sellado, contraseñas, sellos o documentos en general para cumplimiento de obligaciones tributarias, o utilice sellos o timbres falsos, falsificados o usados, será reprimido con prisión no mayor de tres años ni menor de un mes”. Como habíamos señalado ya anteriormente, el legislador toma los elementos típicos de dos delitos de derecho común, regulados en los artículos 376 y 377 del Código Penal.

### **IV. Sujeto activo**

Del conjunto de disposiciones tributarias surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica impositiva. Partiendo de esta premisa, será lógico entender por infracción tributaria (lato sensu) toda vulneración nacida dentro del marco de esa relación tributaria, y que por lo tanto el autor debería ser el “deudor tributario, es decir, la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”. Es por esto que el legislador ha establecido en el artículo 147 del Código Tributario que serán sancionados administrativamente los contribuyentes o responsables (arts. 3 a 9 de este Código). Esto que es tan claro en relación a las infracciones o contravenciones tributarias, no lo es en cuanto a los delitos tributarios. Así en relación con delito que analizamos, el artículo 180 dice, igual que el artículo 376 del Código Penal, “el que fabricare o falsificare...”. Es decir que no importa quien puede ser el autor. Podrá pensarse que habiendo sido incorporada esta disposición al Código Tributario, el legislador ha querido reservar la aplicación del artículo 180 a los casos en los que el agente sea un contribuyente, el cual fabrica sin autorización o falsifica documentos para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Es decir que el artículo 376 estaría reservado para los casos en que el agente fabrico sin autorización timbres, papel sellado, etc., para hacer que los empleen otras personas. En este último caso la pena podría ser, como lo veremos más adelante, menos grave que la fijada en el Código Tributario. ¿Pero, era necesario hacer esta distinción? Desde el punto de vista de una correcta política criminal, la respuesta es negativa.

### **V. Sujeto pasivo**

Siendo el Estado, en la relación jurídica impositiva, el acreedor, significa que la violación de tal relación por parte del contribuyente comporta un perjuicio o puesta en peligro de las rentas fiscales del Estado. Según el Código Penal, el fabricar fundamentalmente o el falsificar timbres, sellos, etc., constituye un atentado contra la “fe pública”; en este caso, por tanto, no sería el Estado el sujeto pasivo, sino la comunidad toda, por ser la titular del bien jurídico “fe pública”. Para aclarar debidamente este problema es necesario analizar el bien jurídicamente protegido.

### **VI. Bien jurídico**

Ya desde la época de Francisco Carrara se distinguía entre fe privada y fe pública. Teniendo en cuenta que el Derecho no sólo establece una clase de funcionarios encargados de autenticar, sino también una serie de medios de autenticidad: sellos, timbres, etc., se estimó que la fe pública era la “fe sancionada por el Estado”; esta fe pública sería, pues, una fe que nace en los ciudadanos de una prescripción de la autoridad que la impone”. Von Liszt y Binding, entre otros, atacaron duramente esta noción calificándola de vaga y difusa. Ellos propusieron reemplazarla por el criterio de que tales delitos iban contra los medios de prueba y los signos de autenticación. En la moderna legislación penal parece que se impone la tendencia a distinguir, separar de este grupo, las infracciones que constituyen directamente “Delitos contra

los intereses fiscales y económicos del Estado”. Estas discrepancias surgen, a nuestro criterio, debido a preocupaciones de carácter técnico-legislativo, ya que, sin duda alguna, la infracción que comentamos atenta contra la fe pública, los medios de prueba o los signos de autenticación, como contra los intereses fiscales del Estado.

Por estas razones podemos considerar que el art. 376 del Código Penal comporta la protección impositiva del Estado al mismo título que el artículo 189 del Código tributario. No existe, pues una distinción sustancial entre ambas figuras delictivas en relación con el bien jurídico que protegen. En ambos casos la infracción está, necesariamente, vinculada al pago de los tributos; en ambos casos su finalidad o esencia es de comprometer las rentas del Estado que provienen de los impuestos. Sin embargo, es de reconocer (particularmente, en relación con marcas, contraseñas y documentos en general, para cumplimiento de obligaciones tributarias) que la disposición del Código Tributario destaca, en primer lugar, que “lo esencial es que la incriminación tenga su origen en la organización legal de formalidades destinadas a asegurar la percepción de los impuestos o el control de la percepción”.

## VII. Elemento material

Las disposiciones que comparamos tienen los mismos verbos típicos. En ambos se trata de “fabricar” y “usar”. Pero antes de pasar a determinar en qué consisten estas acciones delictivas, es necesario explicar cuáles son los objetos materiales sobre los que recaen tales acciones. El Código Tributario se refiere, en primer lugar, a **timbres**, los cuales son también, designados por el Código Penal; pero esto lo hace con más propiedad al decir “timbres oficiales”. Se trata, pues, de timbres emitidos por una autoridad como prueba de ciertos pagos. No se protege los timbres de valor que puedan ser emitidos por particulares (timbres de rebaja). En esta noción de timbre está comprendido el papel sellado, y las estampillas, pues son efectos timbrados por medio de los cuales se cobra un tributo, la referencia expresa que el legislador hace al papel sellado en el artículo 180 del Código Tributario está demás; en el artículo 376 del Código Penal figura, igualmente, pero a título de ejemplo. La disposición del Código Tributario que examinamos hace luego referencia a los **sellos**, cabe aquí, igualmente, destacar que el Código Penal habla con más propiedad al referirse a “sellos oficiales”. Sellos son instrumentos de que la autoridad se sirve como signos de autenticidad, mediante la impresión en determinados documentos. Se trata, pues, del instrumento sellador, porque la ley toma en cuenta la posibilidad reproductiva. En el caso del Código Tributario la referencia se dirige a sellos utilizados por las autoridades fiscales en las relaciones de carácter fiscal. El artículo 180 del Código Tributario hace referencia a las **marcas o contraseñas**, las cuales son signos identificadores utilizados por la autoridad fiscal para hacer constar el resultado de un examen, la concesión de un permiso o la identidad de un objeto; podemos dar como ejemplo, las marcas de la administración de aduanas. En el Código Penal, la fabricación o falsificación de marcas y contraseñas es materia del art. 377. Esta regla legal se refiere expresamente a “marcas o contraseñas oficiales destinadas a hacer constar el resultado de un examen de la autoridad o la concesión de un permiso o la identidad de un objeto”. No se trata, pues, de signos que puedan, como los timbres fiscales, entrar como tales en circulación.

Finalmente, el artículo 180 del Código Tributario se refiere a “documentos que en general sirvan para el cumplimiento de obligaciones tributarias”. Mediante esta fórmula amplia se comprende a los demás efectos que no puedan ser comprendidos en las categorías nombradas precedentemente. Quedan excluidos, debido a la referencia expresa “para el cumplimiento de obligaciones tributarias”, los documentos públicos (escrituras públicas, etc.) o privados cuya falsificación es reprimida en el artículo 364 del Código Penal. Es de pensar que el legislador ha pensado restrictivamente en ciertos documentos emitidos por la autoridad para servir de medios en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por ejemplo, las especies valoradas,

previstas por el Decreto Ley 18787. En el artículo 376 del Código Penal no se hace referencia a tales documentos.

### **VIII. Fabricar sin autorización o falsificar**

Los efectos señalados anteriormente son siempre formas preestablecidas, de modo que el agente (falsario) sólo de una manera puede proceder, esto es, imitando esa forma. Debe esforzarse por hacer otro timbre, sello, marca, etc., tan parecido al original que puede ser tomado por bueno. En este caso, se comprende tanto la fabricación sin autorización como la falsificación. La fabricación supone la creación total del timbre, marca, etc. La falsificación es, por el contrario, la alteración o modificación de timbres; por ejemplo, de manera de darles un valor o un sentido que no tienen los timbres originales (intactos). Pero la razón del castigo es idéntica al caso de la fabricación. Al respecto, podríamos decir parafraseando al profesor argentino Sebastián Soler que “el que altera un timbre de manera que parezca otro de mayor valor, no delinque en cuanto altera, sino en cuanto imita (p. 269).

### **IX. Usar timbres o sellos falsos**

A estos tipos de conducta el legislador equipara el acto de utilizar o emplear sellos o timbres, pero omite señalar el uso de marcas, contraseñas o documentos en general, para cumplimiento de obligaciones tributarias. Respecto a las marcas y contraseñas sería de aplicación el art. 377 del Código Penal. En cuanto a los otros documentos existe un vacío en la ley debido a un defecto de técnica legislativa. Si el mismo autor de la fabricación no autorizada o de la falsificación hace uso de los efectos falsos o falsificados, esta última acción asume la forma de acción posterior irrelevante, salvo que constituya una infracción distinta y autónoma; por ejemplo, estafa.

### **X. Dar a sellos o timbres oficiales ya usados la apariencia de validez**

El Código Tributario, art. 180, no contempla el caso en que el agente se limite a dar a los sellos o timbres o documentos ya usados la apariencia de validez, se trata del conocido “lavado de timbres”, por ejemplo. Por el contrario, el art. 376 del Código Penal equipara esta acción al hecho de fabricar sin autorización o falsificar sello o timbres oficiales. La omisión hecha por el legislador tributario no se justifica. Se explicaría quizás por la falta de conocimiento sobre la figura delictuosa de derecho común que le sirve de modelo. El que comete tal acción podrá ser castigado, de acuerdo con el art. 376 del Código Penal, in fine, con pena no menos grave que la señalada por el art. 180 del Código Tributario. Antes de terminar con el elemento material de este delito, debemos decir que basta fabricar sellos o timbres, etc., para que se imponga una pena. No es necesario comprobar que se causó un perjuicio al fisco haciéndose uso de los efectos falsos o falsificados. Se trata, en la primera parte del art. 180 de una verdadera puesta en peligro de los intereses fiscales del Estado. Basta esta puesta en peligro para que se configure el delito.

### **XI. Elemento subjetivo**

Tanto el Código Tributario como el Código Penal exigen que el autor de la fabricación, falsificación o uso, actúe con dolo; es decir con conciencia y voluntad. A pesar de que el art. 180 del Código Tributario, a diferencia de la disposición del Código Penal, no establece expresamente que el agente actúe “con el objeto de emplear timbres, sellos, etc., falsificados o hacer que los empleen otras personas”, debemos afirmar que ello se desprende de la naturaleza de infracción. Pero hubiera sido mejor que lo indicara expresamente.

## **XII. Pena**

El Código Tributario agrava la pena señalada por el art. 376 del Código Penal. Esta disposición estatuye para el autor la pena de prisión no mayor de tres años o multa de la renta de 3 a 90 días. El art. 180 del Código Tributario conserva el máximo de esta pena, pero aumenta el mínimo a un mes y no prevé la pena alternativa de multa.

## **XIII. Conclusiones**

Del estudio comparado de las disposiciones del Código Tributario y del Código Penal referentes a este delito, podemos afirmar que la similitud es casi total, y que las diferencias existentes son casi debidas a inexactitudes de técnica legislativa de parte del legislador tributario, salvo la referencia a los documentos para cumplimiento de la obligación fiscal. Esto nos lleva preguntarnos, si se justifica esta duplicidad de normas represivas, quizás hubiera bastado elevar la pena fijada por el Código Penal o de establecer una circunstancia agravante. Mediante esta interrogante, volvemos al tan discutido problema de la justificación o no de un derecho penal tributario independiente del derecho penal común. Permítasenos únicamente señalar que, en nuestra opinión, los delitos tributarios consisten, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales. Partiendo de esta concepción, en ciertos países se han reagrupado en el Código Penal todas las materias que justifican la represión. El derecho común y el derecho militar, el derecho para los funcionarios públicos y el derecho fiscal o económico, comercial y marítimo tienen allí su lugar. Cada dominio tiene sus disposiciones propias, pero relacionan al mismo tiempo con las disposiciones generales, las cuales dan al conjunto su carácter y unidad. De esta manera se hacen desaparecer las diversas leyes, de principio frecuentemente dispares y contradictorias, que hacen del derecho penal un territorio desconocido y no conocible, lleno de trampas para los iniciados. Esto, al mismo tiempo, hace irrisorio el principio clásico: "error juris nocet". No hay razón alguna, en efecto, para diversificar y separar o lo que puede ser unido. Esta ha sido la técnica adoptada, por ejemplo, por el moderno Código Penal yugoslavo de 1951 y por el Código Penal etíope obra del célebre profesor suizo Jean Graven.

EDICIONES CULTURA  
DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS  
LIMA - PERU