

UNIVERSIDAD SAN PEDRO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

SECCIÓN DE POSGRADO DE DERECHO



**EL ADMINISTRADOR DE HECHO DE LA PERSONA JURIDICA
COMO AUTOR EN DELITOS TRIBUTARIOS. ARGUMENTOS
PARA SU INCORPORACION EN LA LEGISLACIÓN PENAL**

Tesis para optar el Grado de Maestro en Derecho con Mención en Derecho
Procesal Penal y Litigación Oral

Autor:

Bayes Antúnez Angelica Elvira

Asesor:

Alva Galarreta Mirko Juan José

Código ORCID N° 0000-0001-8211-1705

Chimbote – Perú

2021

PALABRAS CLAVE

TEMA	Administrador de hecho
ESPECIALIDAD	Penal

THEME	Fact manager
SPECIALTY	Penal

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Línea de investigación	Clasificación OCDE 5. Ciencias Sociales 5.5 Derecho Análisis de normas, doctrina y jurisprudencia del derecho procesal, penal
-------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

TITULO

**EL ADMINISTRADOR DE HECHO DE LA PERSONA JURÍDICA COMO
AUTOR EN DELITOS TRIBUTARIOS. ARGUMENTOS PARA SU
INCORPORACIÓN EN LA LEGISLACIÓN PENAL**

INDICE

Pagina

PALABRAS CLAVES.....	i
TITULO DEL TRABAJO.....	ii
INDICE.....	iii
RESUMEN.....	iv
ABSTRACT.....	v
I. INTRODUCCION.....	01
1.1. Antecedentes y fundamentación científica.....	01
1.2. Justificación de la investigación.....	02
1.3. Problema.....	03
1.3.1. Realidad problemática.....	03
1.3.2. Formulación del problema.....	05
1.3.2.1. Problema general.....	05
1.3.2.2. Problemas específicos.....	05
1.4. Conceptuación y operacionalización de las variables.....	06
1.4.1. Variable independiente.....	06
1.4.2. Variable dependiente.....	06
1.4.3. Operacionalización de la variable.....	06
1.5. Hipótesis.....	06
1.5.1. Hipótesis general.....	06
1.5.2. Hipótesis específico.....	07
1.6. Objetivos.....	07
1.6.1. Objetivo General.....	07
1.6.2. Objetivos específicos.....	07
1.7. Marco teórico.....	08
1.7.1. El administrador de hecho.....	08
1.7.1.1. Noción.....	08
1.7.1.2. El Administrador de hecho y el apoderado.....	09
1.7.1.3. Clases de administrador de hecho.....	09
1.7.1.3.1. Administrador oportunista.....	09
1.7.1.3.2. Administrador notorio simple.....	09

1.7.1.4. La realidad del administrador de hecho.....	09
1.7.1.5. El administrador en la sombra.....	10
1.7.2. Administrador de Derecho.....	10
1.7.2.1. Noción.....	10
1.7.2.2. Requisitos para ser administrador de derecho.....	10
1.7.2.3. Clases.....	11
1.7.2.3.1. Administrador pleno.....	11
1.7.2.3.2. Administrador inscrito inconsciente.....	11
1.7.2.3.3. Administrador inscrito relevado.....	11
1.7.3. Colaboradores instrumentales o abstencionistas.....	11
1.7.4. La responsabilidad penal del administrador de hecho, de .. derecho y testaferreros.....	12
1.7.4.1. Reformulación del concepto de administrador de Derecho con responsabilidad penal.....	12
1.7.4.2. Labores compartidas entre el administrador de hecho y de derecho y su responsabilidad penal.....	
1.7.4.3. La responsabilidad penal del administrador derecho-testaferro con un administrador de hecho	13
1.7.4.4. La responsabilidad del testaferro.....	13
1.7.5. La bipartición: delitos de infracción de un deber y delitos de dominio, relacionados al administrador de derecho y, de hecho	14
1.7.5.1. Delito de infracción relacionados al administrador de derecho.....	14
1.7.9.4.2. Delito de dominio relacionado al administrador de hecho.....	14
1.7.6. Legislación sobre el Administrador de hecho en el Perú.....	15
1.7.7. Los argumentos para incorporar como autor al administrador de hecho, en el artículo 31 del código penal de España.....	18
1.7.8. Los argumentos para incorporar como autor al administrador de hecho, en el artículo 29 del código penal de Colombia.....	21
1.7.9. Delitos tributarios.....	23
1.7.9.1. Delito tributario e infracción tributaria.....	23

1.7.9.1.1. Delitos tributarios como parte del derecho penal económico.	23
1.7.9.1.2. Delito tributario.....	23
1.7.9.1.3. Infracción tributaria.....	23
1.7.9.1.4. Regulación normativa de las infracciones tributarias.....	24
1.7.9.1.5. Criminalización de las infracciones tributarias.....	24
1.7.9.1.6. Diferencias: delito tributario e Infracción Tributaria.....	25
1.7.9.1.7. Configuración de los delitos tributarios.....	25
1.7.9.2. Consumación de los delitos tributarios.....	25
1.7.9.3. Aspectos procesales de los delitos tributarios.....	25
1.7.9.3.1. Persecución por el ente administrativo	27
1.7.9.3.2. Acciones de fiscalización sin autorización judicial.....	27
1.7.9.3.3. Acciones de fiscalización con autorización judicial.....	27
1.7.9.3.4. Agotamiento de la vía administrativa para iniciar el proceso penal.....	28
1.7.9.4. Imputación objetiva del delito de defraudación tributaria	
1.7.9.4.1. Bien Jurídico.....	28
1.7.9.4.2. Tipo objetivo.....	28
1.7.9.4.3. Tipicidad subjetiva.....	29
1.7.10. Consideraciones sobre el delito de defraudación tributaria	31
1.7.10.1. La defraudación tributaria es un delito común.....	31
1.7.10.2. La defraudación tributaria es un delito especial.....	31
1.7.11. El sujeto activo en delitos tributarios.....	31
1.7.11.1. La comisión del delito por personas físicas.....	32
1.7.11.2. Las personas jurídicas como autoras de un delito de defraudación tributaria.....	32
1.7.11.3. Autores del delito de defraudación tributaria por la doctrina española.....	33

1.7.11.4. Una propuesta de delimitación de posibles autores...	33
1.7.12. Jurisprudencia sobre el Administrador de hecho en el Perú.....	33
1.7.13. Jurisprudencia de la aplicación del administrador de hecho, administrador de derecho y testafierros relacionados a delitos Tributarios en España.....	36
17.14 Jurisprudencia de la aplicación del administrador de hecho en Colombia.....	42
II. METODOLOGÍA.....	45
2.1. Tipo y Diseño de investigación.....	45
2.1.1. Tipo de investigación.....	45
2.1.2. Diseño de la investigación.....	45
2.1.3. Método de la investigación.....	45
2.2 Población – Muestra.....	45
2.2.1. Población.....	45
2.2.2. Muestra.....	46
2.3 Técnicas e instrumentos de investigación.....	47
2.3.1. Técnicas.....	47
2.3.2. Instrumentos.....	47
2.4. Procesamiento y análisis de la información.....	47
III. RESULTADOS	48
3.1. Presentación de un caso.....	48
3.2. Entrevista	60
Cuadro 01	60
Cuadro 02	61
Cuadro 03	62
Cuadro 04	63
Cuadro 05	64
Cuadro 06	65
Cuadro 07	66

Cuadro 08	67
Cuadro 09	68
Cuadro 10	69
Cuadro 11	70
Cuadro 12	71
Cuadro 13	72
IV. ANALISIS Y DISCUSIÓN	73
4.1. Análisis y discusión	73
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	81
5.1. Conclusiones.....	81
5.2. Recomendaciones	81
VI. INICIATIVA LEGISLATIVA	83
6.1. Exposición de motivos	83
6.2. Fórmula Legal	83
REFERENCIAS BIBLIOGRAFÍAS	85
ANEXO	93
Anexo 01. Matriz de consistencia.....	93
Anexo 02. Guía de entrevista para el fiscal.....	95
Anexo 03. matriz de triangulación – fiscal.....	100
Anexo 04. Sentencia	109

RESUMEN

El presente trabajo de investigación, trata sobre el Administrador de hecho de la persona jurídica como autor en delitos tributarios. Argumentos para su incorporación en la legislación penal; después de la realidad y justificación del problema, describimos y analizamos al administrador de hecho, quien tiene una posición de garante de la persona jurídica con capacidad de vulnerar la norma, pero no se encuentra comprendido como autor en nuestra legislación penal. En ese contexto, se planteó como problema de investigación, ¿Cuáles son los argumentos para incorporar en nuestra legislación penal al administrador de hecho de una persona jurídica, como autor de delitos tributarios?, el objetivo principal, era determinar cuáles son esos argumentos.

La metodología aplicada es de análisis, inductivo, deductivo, de tipo descriptivo. Se desarrolló encuestas y la muestra fue un caso específico de la Corte Superior de Justicia de Santa. Entre los resultados y discusiones tenemos, en la sentencia de vista analizada, se verificó el riesgo de impunidad del administrador de hecho, (cómplice) en un delito tributario, que de absolverse a la administradora de derecho (autora), por falta de dolo, también se le absuelve, en virtud a la accesoriadad limitada. Efectuada la discusión de resultados, se corrobora la hipótesis principal, los argumentos para incorporar como autor de un delito tributario al administrador de hecho, es para diferenciar la autoría o participación con el administrador de derecho, pudiéndole imponer la misma pena, aplicando la teoría material de la posición de garante, evitando riesgo de impunidad. Los resultados y discusión, permitió extraer conclusiones, como incorporar como autor del delito tributario, al administrador de hecho, para evitar riesgo de impunidad. Finalmente, se propone se modifique el artículo 27 del Código Penal.

Palabras claves: Administrador de hecho, delito tributario, impunidad

ABSTRACT

This research work deals with the de facto Administrator of the legal entity as the author of tax crimes. Arguments for its incorporation into criminal law; After the reality and justification of the problem, we describe and analyze the de facto administrator, who has a position of guarantor of the legal entity with the capacity to violate the norm, but is not included as an author in our criminal legislation. In this context, it was raised as a research problem, What are the arguments to incorporate into our criminal legislation the de facto administrator of a legal person, as the author of tax crimes? The main objective was to determine what those arguments are.

The applied methodology is analysis, inductive, deductive, descriptive. Surveys were developed and the sample was a specific case of the Superior Court of Justice of Santa. Among the results and discussions we have, in the judgment of the analyzed hearing, the risk of impunity of the de facto administrator (an accomplice) in a tax offense was verified, that if the administrator of the law (author) was acquitted, for lack of intent, he is also acquitted, by virtue of the limited accessory. Once the results are discussed, the main hypothesis is corroborated, the arguments to incorporate the de facto administrator as the author of a tax offense, is to differentiate the authorship or participation with the right administrator, being able to impose the same penalty, applying the material theory of the position of guarantor, avoiding the risk of impunity. The results and discussion allowed conclusions to be drawn, such as incorporating the de facto administrator as the perpetrator of the tax crime, to avoid the risk of impunity. Finally, it is proposed to modify article 27 of the Penal Code.

Keywords: De facto administrator, tax crime, impunity

I. INTRODUCCION

1.1. Antecedentes y fundamentación científica.

El tema desarrollado cuenta con algunos antecedentes indirectos y son:

A. Internacional

Entre ellos se tiene:

- a. **García Rivero (2017)** en su tesis de maestría: *“El administrador de hecho en el derecho societario (...)”*, concluye, los ámbitos del derecho son expansible a nuevas realidades jurídicas, tal como ocurre con los administradores sociales (hecho o formal) donde se les atribuye la responsabilidad por sus acciones.
- b. **Martí Angulo (2017)** en su tesis doctoral: *“(...) Las actuaciones de la administración tributaria ante el delito contra la hacienda pública”*, sostuvo, la administración por las vías de hecho tiene como destino detener el proceso tributario, esto implica, la ausencia de una liquidación de deuda tributaria que tiene la presunción de un fraude.
- c. **Pino Solano, Armero Osorio & Cubillos Garzón (2010)** en su publicación: *“El administrador de hecho (...)”*, concluyen, el sentido amplio (practico económico) de la concepción e interpretación de responsabilidad del administrador de hecho, implica siempre una postura correcta que aborda el problema de la impunidad por vacíos en la norma.
- d. **Porfirio Carpio (2011)** en su publicación: *“Administradores de hecho y concurso (...)”*, enfatiza, el administrador de hecho siempre es el que empíricamente dirige la persona jurídica el problema radica en sus funciones de facto podrían incurrir en responsabilidad penal, por infracción a la norma, pues estas, ejercen las mismas funciones que el administrador formal, sin que requiera de un título o registro que lo acredite como tal.

B. Nacional

Entre ellos se tiene:

- a. **Arroyo Gerónimo (2016)** en su tesis de maestría: *“Principios jurídicos doctrinarios que sustentan la punibilidad de los administradores de hecho de las personas jurídicas (...)”*, concluye, los argumentos que sostienen imputar responsabilidad al administrador de hecho son debido a que sus representantes (de facto) de la persona jurídica si pueden cometer delitos, por ello, se justifica su inserción en el Código Penal Peruano, detallando sus presupuestos de forma inequívoca.
- b. **Núñez León (2016)** en su tesis: *“Necesaria regulación de la figura del responsable de hecho (...)”*, sostiene que, la gestión de la sociedad comercial, no siempre se conduce por el administrador formal, sino también, por el administrador de hecho (de facto) que de manera autónoma ejecuta el desarrollo de la sociedad.
- c. **Quispe Quenta (2017)** en su tesis: *“Incremento patrimonial no justificado de profesionales en derecho (...) lucha contra la evasión tributaria en la ciudad de Tacna 2016”*, concluye, los abogados al obtener un generoso aumento de su patrimonio, para la SUNAT es una alerta, que apertura una investigación a través de la verificación o fiscalización, con el propósito de encontrar pruebas que evidencie coherencia entre sus ingresos con el incremento patrimonial.

C. Local

No se encontró ninguna investigación local (Chimbote) sobre la incorporación del administrador hecho de la persona jurídica, como autor en delitos tributarios.

1.2. Justificación de la investigación.

La investigación obedece a la necesidad de llenar el vacío legal existente en el artículo 27 del Código Penal, a efectos de atribuir responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, y de esa manera, ser comprendido como autor de un delito especial, como es del delito tributario, y vaya a la par con el propósito del Código Tributario, que incorporó en el artículo 16 A, la figura de Administrador de Hecho, a través del Decreto Legislativo N° 1121, publicado en el Diario Oficial el Peruano el 19 de julio de 2012, para efectos de determinar su responsabilidad solidaria como contribuyente, y para cual considera como administrador de hecho *“a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como...”*.

También la utilidad e importancia de la investigación, es analizar algunos puntos débiles que está vigente en el Poder Judicial, al momento de juzgar y sentenciar a las personas que aún no tienen la condición sujetos activos, como es el administrador de hecho, porque la norma penal vigente aún no lo prescribe; y ante ese vacío legal, le dan un tratamiento penal diferente a su verdadera participación dentro de la empresa, como es de cómplice o partícipes, lo cual les permite burlar descaradamente la ley, la continuidad en la ejecución de delitos tributarios, y con riesgo de impunidad.

Asimismo, lo relevante de la presente investigación, radica en la búsqueda de solución para ese vacío legal, a través del estudio de las posturas dogmáticas y del derecho comparado que facilitara la argumentación para su incorporación en nuestra legislación, y de esa manera, no sólo sean comprendidos como responsables solidarios de la recaudación tributaria, o como cómplices del delito, sino, que sean sancionados como autores por ostentar la dirección real, fáctica de una persona jurídica, y ejerciendo como tal, cometen acciones ilícitas, como es la evasión de impuestos, y otros delitos tributarios.

1.3. Problema

1.3.1. Realidad problemática

Para la doctrina el administrador de hecho es aquel que tienen el poder de decisión y conducción dentro de la persona jurídica, por ello, tiene la capacidad de vulnerar la norma (lesionando o poniendo en riesgo bienes jurídicos). Asimismo, realiza actos como si fuera el administrador formal (de derecho); siendo así, el administrador de hecho presenta mayor relevancia y complejidad, pues no viene definido en nuestra legislación penal, lo que dificulta imputar objetivamente su responsabilidad penal, por ello, resulta necesario abordarlo desde una perspectiva sustancial, la misma que aterrice en la norma. (Salinas Mora, 2017: 151 y ss.), especialmente en la comisión de los delitos tributarios.

Asimismo en la actualidad, existe un grave problema para imputar penalmente la responsabilidad penal del administrador de hecho de la persona jurídica, conforme a su efectiva participación en los hechos, toda vez que, según el artículo 27 del Código Penal, solo están comprendidos como autores, el **órgano de representación autorizado de una persona jurídica**, y trasladado esa condición a los delitos tributarios, serán los sujetos que ostentan la calidad de deudores tributarios, esto es, los representantes autorizados formalmente de la persona jurídica, quienes serán comprendidos como autores, **excluyéndose de esa manera a los administradores de hecho como autores, a pesar que pueden haber efectuado materialmente la defraudación**, y en muchas ocasiones, son ellos, quienes usan exprofesamente a meros testaferros **-si es que no actúan en forma conjunta-** para no figurar como representantes formales de la persona jurídica, y realizar actividades ilícitas, como es el de evadir impuestos.

Es de tener en cuenta que en la legislación extranjera, como es el código penal español en su artículo 31° y en el código penal colombiano en su artículo 29°, incorporan la figura del administrador de hecho como responsable (autor) de los delitos que incurre la persona jurídica,

superando cualquier acto de nombramiento por la actuación materialmente administradora, y es de aplicación con regularidad, para determinar la participación de los administradores de derecho, administradores de derecho y de meros testaferros, en los delitos tributarios.

Estas razones nos permiten sostener la necesidad de utilizar argumentos jurídicos para implementar en nuestra legislación penal, la incorporación del administrador de hecho de la persona jurídica como autor, ante la existencia de serias debilidades de persecución penal para determinar la participación del administrador de hecho, que puede generar riesgos de impunidad, específicamente en los **delitos de defraudación tributaria**.

La modificación que propondremos al final de nuestro trabajo, es que en el código penal peruano en su artículo 27, se adicione la frase “...**órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica...**”, para ser comprendido como autor de un delito especial, como es el del delito tributario, de esa manera, guardará relación con el artículo 16 A del Código Tributario, que ya incorporó la figura de Administrador de Hecho, a través del Decreto Legislativo N° 1121, mediante el Diario Oficial el Peruano, Lima, Perú, 19 de julio de 2012, pero sólo para efectos de determinar responsabilidad solidaria a los contribuyentes, como garantía de una recaudación tributaria.

Finalmente, la presente investigación aborda la problemática cuáles son los riesgos de impunidad, que genera el no considerar como autor en el delito tributario al administrador de hecho, por no estar descritas en la norma vigente, para que asuman responsabilidad penal en ese sentido, y cómo afecta al sistema judicial para la persecución penal en forma global y diferenciada de los autores y partícipes del hecho ilícito. Para la doctrina el administrador de hecho es aquel que tienen el poder de decisión y conducción dentro de la persona jurídica, por ello, tiene la capacidad de vulnerar la norma (lesionando o poniendo en riesgo bienes jurídicos). La característica fundamental del administrador de hecho es, sin duda, su irregularidad, es aquel que no ha sido designado de manera formal, sino

que actúa de facto. (García Rivero, 2017: 12-13). Asimismo, realiza actos como si fuera el administrador formal (de derecho); siendo así, el administrador de hecho presenta mayor relevancia y complejidad; empero, su realidad problemática, es que no viene definido en nuestra legislación penal, específicamente en el artículo 27 del Código Penal, y solo están comprendidos como autores, el *órgano de representación autorizado de una persona jurídica* (como es el administrador de derecho), lo que dificulta imputar objetivamente su responsabilidad penal, conforme a su efectiva participación en los hechos, como es, ser considerados como autores, a pesar que pueden haber efectuado materialmente el hecho, o usar exprofesamente a meros testaferros -si es que no actúan en forma conjunta- para no figurar como representantes formales de la persona jurídica, y realizar actividades ilícitas, como es el de evadir impuestos, cometiendo delito tributario, por ello, resulta necesario abordarlo desde una perspectiva sustancial, la misma que aterrice en la norma. (Salinas Mora, 2017: 151 y ss.)

Es de tener en cuenta que, en la legislación extranjera, como es el código penal español en su artículo 31°, el administrador de hecho y de derecho, son comprendidos como autor, y la imputación objetiva deviene, en una concepción unitaria, cuya actuación se complementa para la materialización de un ilícito penal. Por tanto, la responsabilidad concurrente entre ellos, es jurisprudencialmente aceptable por los tribunales españoles. (Gil Nobajas, 2013: 126-127). Asimismo, para determinar la responsabilidad del administrador de derecho, lo diferencian de aquel que tuvo el dominio del hecho, y cuando sólo es un mero testaferro, sin capacidad de decisión; aunque en este último supuesto, y dependiendo del caso, también resultaría responsable penalmente por su actitud omisiva para evitar la consumación del hecho delictivo, teniendo en cuenta la no intervención personal en las decisiones de la empresa. (Gil Nobajas, 2013: 131-132).

En el código penal colombiano en su artículo 29°, incorporan la figura del administrador de hecho como responsable (autor) de los delitos que incurre

la persona jurídica, superando de esa manera, cualquier acto de nombramiento por la actuación materialmente administradora, y es de aplicación con regularidad, para determinar la participación de los administradores de derecho, administradores de derecho y de los meros testaferros, especialmente en los delitos tributarios. También, en esa misma línea, el Tribunal Supremo de Colombia, considera aplicar una interpretación extendida de administrador, pues será responsable quienes en la realidad efectúen talen funciones, así carezca de un documento formal que lo acredite para el cargo. (Hernández Martínez, 2012 agosto: 247-248). El argumento del fundamento de la cláusula de actuaciones en lugar de otro en el Código Penal Colombiano, por lo tanto, es la consagración de la representación fáctica y la identidad de pena para el extraneus actuante por otro y un autor que si ostenta la calidad exigida por el tipo penal, sustentado en una teoría material, y que, de no haberse aplicado, algunas de las conductas talvez habrían quedado en impunidad, ya que determinados sujetos, como es el administrador de hecho, no habrían reunido las calidades que exige el delito.

Estas razones nos permiten sostener la necesidad de utilizar argumentos jurídicos que se aplican en la legislación, doctrina y jurisprudencia internacional, para implementar en nuestra legislación penal, artículo 27 del Código Penal, la incorporación del administrador de hecho de la persona jurídica como autor, ante la existencia de serias debilidades de persecución penal para determinar su participación en el hecho delictivo, que puede generar riesgos de impunidad, específicamente en los delitos tributarios.

Con esa incorporación en nuestra legislación penal, nos permitirá diferenciar la responsabilidad o irresponsabilidad tanto del administrador de hecho como de derecho, conforme al argumento de la posibilidad de lesividad del bien jurídico que aportan las diversas tesis materiales (Fernández Bautista, 2010: 592); en la que se toma en cuenta la idea de preeminencia o preponderancia en la actuación del administrador de hecho o de derecho, en el marco de funciones, esto es, en su capacidad decisoria

residual, dentro de la persona jurídica, materializada en acciones, sin ser co dominio, para diferenciar la autoría y participación de ambos sujetos (García Cavero, 2006: 147-151); dicho argumento, también será aplicable, en supuestos de una autentica co administración entre ellos, así mismo cuando estamos ante la presencia de un mero testaferro y un administrador de hecho (Fernández Bautista, 2010:300).

Asimismo, al incorporar en nuestra legislación penal, artículo 27 del Código Penal, la frase “...*órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica...*”, para ser comprendido como autor al administrador de hecho de un delito especial, como es en un delito tributario, guardará concordancia con lo previsto en el artículo 16 A del Código Tributario, que ya incorporó la figura de Administrador de Hecho, a través del Decreto Legislativo N° 1121, mediante el Diario Oficial el Peruano, Lima, Perú, 19 de julio de 2012, pero sólo para efectos de determinar responsabilidad solidaria a los contribuyentes, como garantía de una recaudación tributaria. También se guardará concordancia, con la Ley N° 30424 publicada en el Diario Oficial El peruano, el 20 de abril del 2016, que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, por el delito de Cohecho Activo Transnacional, que comprende al administrador de hecho, para ese tipo de responsabilidad.

Finalmente, la presente investigación aborda la problemática cuáles son los riesgos de impunidad, que genera el no considerar como autor en el delito tributario al administrador de hecho, por no estar descritas en la norma vigente, para que asuman responsabilidad penal en ese sentido, y cómo afecta al sistema judicial, específicamente en el Distrito Judicial Del Santa, la persecución penal en forma global y diferenciada de los autores y partícipes del delito en mención, conforme a las categorías jurídicas de dominio de hecho y de infracción de deber.

1.3.2. Formulación del problema

1.3.2.1. Problema general

¿Cuáles son los argumentos para incorporar en nuestra legislación penal, al administrador de hecho de una persona jurídica, como autor de delitos tributarios?

1.3.2.2. Problemas específicos.

- a. ¿Cuáles son las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario?
- b. ¿Cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa?
- c. ¿Cómo se aplicando en el Distrito Judicial del Santa, las categorías jurídicas sobre la participación del administrador de hecho?

1.4. Conceptuación y operacionalización de las variables.

1.4.1. Variable independiente.

El administrador de hecho.

1.4.2. Variable dependiente.

Incorporación como autor en delitos tributarios.

1.4.3. Operacionalización de la variable.

	Variable	Indicadores
Independiente	El administrador de hecho	Noción
		Clases
		Realidad del administrador de hecho

Dependiente	Incorporación como autor en delitos tributarios	Responsabilidad penal – imputación
		Suprimir riesgo de impunidad

1.5. Hipótesis

1.5.1. Hipótesis general

Los argumentos para incorporar en nuestra legislación penal, como autor en el delito tributario al administrador de hecho, es para diferenciar la autoría o participación con el administrador de derecho, pudiéndole imponer la misma pena, aplicando la teoría material de la posición de garante que tuvieron en la persona jurídica, para evitar riesgo de impunidad

1.5.2. Hipótesis específico.

- a. Las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario, es emplear administrador de derecho o testaferros, para seguir delinquiendo, como es evadir pago de impuestos.
- b. El riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa, se manifiesta al comprenderlo sólo como cómplice, y en virtud de la accesoriedad limitada, puede quedar impune al absolverse al autor.
- c. En el Distrito Fiscal Del Santa, se está aplicando distintas categorías jurídicas de dominio de hecho y de infracción del deber, sobre la participación del administrador de hecho, lo que genera confusión, por lo que es necesario que sea considerado como autor, para que aplique solo su infracción del deber.

1.6. Objetivos

1.6.1. Objetivo General

Determinar los argumentos para incorporar al administrador de hecho de una persona jurídica, en nuestra legislación penal, como autor de delitos tributarios, para evitar el riesgo de impunidad.

1.6.2. Objetivos específicos.

- a. Describir y verificar las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario.
- b. Analizar y comprobar cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa.
- c. Analizar, como se está aplicando las distintas categorías sobre la participación del administrador de hecho, en un delito tributario en el Distrito Fiscal Del Santa.

1.7. Marco teórico.

1.7.1. El administrador de hecho.

1.7.1.1. Noción.

La característica fundamental del administrador de hecho es, sin duda, su irregularidad, es aquel que no ha sido designado de manera formal, sino que actúa de facto. (García Rivero, 2017: 12-13). Según la jurisprudencia española, el administrador de hecho reúne tres elementos: *i)* autonomía, importa una plena falta de subordinación a un superior jerárquico dentro de la persona jurídica, toda vez que, actúa de forma independiente, no recibe ordenes, ni rinde cuentas; *ii)* habitualidad, debido a que sus acciones y control de la empresa, son de manera continuada y sistemática; *iii)* calidad en el ejercicio de las

funciones, debido a las facultades del administrador de hecho. (García Rivero, 2017: 14-15).

La presencia del administrador de hecho por lo general va en contra del principio de transparencia de la buena fe, es decir, es un instrumento fraudulento, al no contar con el reconocimiento formal de la sociedad comercial (García Rivero, 2017: 16-17). Asimismo, quien no cuenta con registro, resulta peligroso pues beneficia la promoción de actos fraudulentos por parte del administrador de hecho, eludiendo su responsabilidad penal (Núñez León, 2016:51). Además, resulta legítima ampliar el abanico de responsabilidades, debido a la intervención oculta del administrador de hecho. (Pino Solano, Armero Osorio & Cubillos Garzón, 2010: 12).

España se logró superar el vacío legal, respecto a la conceptualización del administrador de hecho, configurándose como aquellos que, sin contar con un nombramiento formal, ejerce la función como si contara con ellos, pues la inobservancia de las formalidades es su característica (sentencias del Tribunal Supremo Español 261/2007 y 721/2012) lo que implica, un elemento negativo en la conducción de la persona jurídica (sentencia del Tribunal Supremo Español 421/2015) debido a su poder para controlar y tomar decisiones, su plena autonomía, ausencia de un superior jerárquico y habitualidad. (Armijo Pliego, 2017: 10-11).

1.7.1.2. El Administrador de hecho y el apoderado.

En todas las empresas, suelen otorgar poderes de representación, con el propósito de agilizar las actividades de la empresa. Por lo que, algunas veces esto coincide con el administrador de hecho; cabe precisar, que las facultades del apoderado están descritas en el poder otorgado, mientras que, el administrador de hecho efectúa esas acciones y muchas, sin contar con algún poder para ello. (García Rivero, 2017: 24-25).

1.7.1.3. Clases de administrador de hecho.

1.7.1.3.1. Administrador oportunista.

Consiste en que el administrador de hecho, realiza todas las acciones, toma las decisiones más importantes, y posterga su inscripción (designado por la junta) a efectos, que siga bajo la protección aparente del administrador de derecho, actuando de mala fe en todo momento. (Prades Cutillas, 2012: 260).

1.7.1.3.2. Administrador notorio simple.

Es aquel que, sin contar con algún registro o nombramiento, controla, conduce y toma las decisiones de la sociedad comercial donde todos tienen el pleno conocimiento que el administrador de hecho, es quien nada en la persona jurídica. (Núñez León, 2016: 57-58).

1.7.1.4. La realidad del administrador de hecho.

Es fácil ubicar al administrador de derecho por medio de los registros de SUNARP; empero, para probar la existencia del administrador de hecho resulta complejo. Ello, se debe a que solo los terceros que se vincule con la persona jurídica podrían detectarlo. En la doctrina se le conoce como los administradores ocultos, pues ellos controlan la empresa, lleva su imagen para fácticamente representarlos ante terceros. En tal sentido, para atribuir la responsabilidad penal del administrador de hecho es determinante acreditar tal condición. (García Rivero, 2017: 30-31).

1.7.1.5. El administrador en la sombra.

Según el sistema inglés, el administrador de hecho es considerado como un director de facto o administrador oculto, por ello, la legislación inglesa lo define como el administrador en la sombra. En ese contexto, el administrador oculto no se limita a brindar asesoría a los directores de empresas, ya que son ellos, lo que conducen el timón

de la persona jurídica. Siendo así, es acertado calificar al administrador de hecho como el director en la sombra. (Pino Solano, Armero Osorio & Cubillos Garzón, 2010: 19-20).

1.7.2. Administrador de Derecho.

1.7.2.1. Noción.

Con las personas que pertenecen a la organización de la persona jurídica, que cuentan con un nombramiento formal y están debidamente registrados (Registro de Persona Jurídica de SUNARP) asumiendo todas las responsabilidades que corresponde según su cargo. (Núñez León, 2016).

1.7.2.2. Requisitos para ser administrador de derecho.

Según la Ley 26887 en sus artículos 153° y 185° establece las pautas para ser nombrado Administrador de Derecho (según la junta general). Asimismo, se requiere la aceptación al cargo propuesto y la respectiva inscripción en el Registro de Personas Jurídicas, de conformidad con inciso d) artículo 2°, del reglamento de inscripción de personas jurídicas. (Núñez León, 2016:51-52).

1.7.2.3. Clases.

1.7.2.3.1. Administrador pleno.

Es aquel que ha reunido todos los requisitos, acepto el cargo, está inscrito en el Registro de Personas Jurídicas, continua en el cargo y ejerce en la realidad todas sus facultades. (Núñez León, 2016).

1.7.2.3.2. Administrador inscrito inconsciente.

Esta figura consiste que la aceptación del cargo no ha sido expresada, sin embargo, apareces inscrito en el Registro de Personas Jurídicas pues nadie puede obligarte a ejercer el cargo en contra de tu voluntad. Por ello, la doctrina refiere que

la designación de administradores, tendrá efectos desde la aceptación. Empero, existe la posibilidad que la persona haya sido nombrado administrador, sin que esta exprese su aceptación, e incluso llegar a desconocer de su nombramiento. (Núñez León, 2016:52-53).

1.7.2.3.3. Administrador inscrito relevado.

Consiste en que un administrador de derecho inscrito en el Registro de Personas Jurídicas, puede sufrir la remoción del cargo o por renuncia. (Mezquita del Cacho, 2003: 68 y ss.).

1.7.3. Colaboradores instrumentales o abstencionistas.

Son aquellos, que han sido designado por apariencia o conveniencia, para ayudar al administrador de hecho. (Núñez León, 2016:61-62). Según Prades Cutillas (2012: 268-269) se tiene:

- ✓ **Administrador bausán.** Es una expresión medieval, que hace referencia a los bultos de paja vestidos con ropa, siendo utilizados simular. Ahora bien, esto significa que el administrador de hecho es una especie de administrador oculto.
- ✓ **Administrador florero.** Su presencia es inútil, pero adorna debido a que resulta una forma de administrador social.
- ✓ **Administrador testaferro.** Es una forma de ocultar al verdadero administrador que tienen el control de la sociedad comercial esta modalidad es sancionada.

1.7.4. La responsabilidad penal del administrador de hecho, de derecho y testaferros.

1.7.4.1. Reformulación del concepto de administrador de derecho con responsabilidad penal.

La concepción de administrador de derecho debe estrechamente conectado con la concepción de administrador de hecho. Pues la razón, es debido al ejercicio real y efectivo de las atribuciones del administrador de derecho, que ejecuta el administrador factico. En ese

orden de ideas, el administrador de derecho se le exige el ejercicio real de la función inherente al cargo asumido formalmente, no un mero nombramiento formal. (Gil Nobajas, 2013: 123).

La concepción de responsabilidad penal del administrador de derecho estriba, en que ellos, actúan en coadministración con el administrador de hecho, no solo actúan como mero testaferro y eso amerita que respondan penalmente.

1.7.4.2. Labores compartidas entre el administrador de hecho y de derecho y su responsabilidad penal.

En realidad, ambos ejecutan la misma labor, cuya actividad recurrente es ejercida por el administrador de hecho, los alcances de responsabilidad penal hacia el administrador de derecho, se produce en supuestos de coadministración. En efecto, la imputación objetiva deviene, en la concepción unitaria del administrador de derecho y, de hecho, cuya actuación se complementa para la materialización de un ilícito penal. Por tanto, la responsabilidad concurrente es jurisprudencialmente aceptable por los tribunales españoles. (Gil Nobajas, 2013: 126-127).

Bajo ese contexto, solo basta con acreditar que se ejecutó ciertas actuaciones materiales del administrador de derecho, para cristalizar su corresponsabilidad, pues esta gestión solidaria. Pues la posición de dominio del administrador de derecho, permitió la vulneración del bien jurídico, pues su actuación funcional posibilitó la comisión del ilícito penal por parte del administrador de hecho. (Gil Nobajas, 2013: 130-131).

1.7.4.3. La responsabilidad penal del administrador de derecho-testaferro con un administrador de hecho.

En principio se debe diferenciar en aquellas conductas del administrador de derecho que tuvo el dominio del hecho, y otro, donde solo es un mero testaferro, sin capacidad de decisión. Aun así, es

responsable penalmente por su actitud omisiva que evite la consumación del hecho delictivo, en decir, el administrador de derecho-testaferro, responde penalmente con la comisión por omisión. Ahora bien, la sostenibilidad de la imputación por omisión, se debe a la no intervención personal en las decisiones de la empresa. (Gil Nobajas, 2013: 131-132).

1.7.4.4. La responsabilidad del testaferro

La responsabilidad tanto del administrador de derecho como el de facto, le asiste un criterio de coadministración. Pues bien, el administrador de derecho aún mantiene su capacidad residual en la toma de decisiones. En efecto las relaciones entre el administrador de derecho y el activo, se centra en la autoría y la participación, es decir, sobre el criterio material y objetivo de dominio del hecho en la vulneración del bien jurídico. Empero, el sentido doloso del comportamiento, es donde estriba la condición de sujeto activo. (Gil Nobajas, 2013: 141).

El testaferro suele estar implicado en un contexto doloso, pues es consciente que su comportamiento, es compatible con actos ilícitos. Además, su cooperación resulta importante para la comisión objetiva del delito, incluso actúa con sospecha del inicio de una comisión delictiva; asimismo, el testaferro contribuye a la comisión delictiva con la ejecución de actos destinados a encubrir la comisión del delito por el hombre de atrás. (Gil Nobajas, 2013: 143).

1.7.5. La bipartición: delitos de infracción de un deber y delitos de dominio, relacionados al administrador de derecho y, de hecho.

1.7.5.1. Delito de infracción relacionados al administrador de derecho.

La comprensión del delito nos permite determinar como un evento objetivamente es imputable, evitable y culpable. Por ello, la premisa cuando una persona ejecuta un comportamiento jurídico-penal, como

es un administrador de derecho, es que, en función de su rol, debió evitar la consumación de un evento contrario a la norma. En efecto, para la materialización de la imputación penal basada en roles, se requiere determinar las características que éstos pueden realizar, es decir, los roles penalmente relevantes, estos son: *i*) el rol general de la persona que, dentro de su esfera de libertad y autonomía organizativa, se le adiciona el deber negativo de evitar lesiones a otras esferas de organización, pues la infracción de un implica los delitos de dominio; y *ii*) el rol especial de la persona. (García Cavero, 2006 Julio: 4-5).

1.7.5.2. Delito de dominio relacionado al administrador de hecho.

La imputación penal, de ninguna manera puede ser esquivo al administrador de hecho. Dentro de los delitos de dominio, el administrador de hecho encaja como titular de estas competencias, pues solo se requiere la libertad organizativa para ser competente por el dominio de determinados riesgos que genera la actividad empresarial, es decir, el riesgo prohibido. Por ello, resulta imperante que el administrador de hecho, aparezca ejerciendo realmente las funciones de administración donde puede afectar el bien jurídico. En ese sentido, para el dominio del riesgo, solo le resulta relevante la infracción del deber. (García Cavero, 2006 Julio: 6).

1.7.6. Legislación sobre el Administrador de hecho en el Perú.

En el aspecto legal, el Código Tributario, incorporó la figura de Administrador de Hecho, a través del Decreto Legislativo N° 1121, publicado en el Diario Oficial El Peruano, el 19 de julio de 2012, para efectos de determinar responsabilidad solidaria a los contribuyentes, bajo el siguiente contexto:

Artículo 16-A del Código Tributario. - *Administrador de Hecho – Responsable Solidario Está obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario, el administrador de hecho. Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de*

gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como:

1. Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o 2. Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o 3. Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o 4. Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Según la exposición de motivos de Decreto Legislativo 1121 – Decreto Legislativo que modifica el texto único ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y Normas Modificadoras-, de fecha 19 de julio de 2012, la incorporación del Administrador de Hecho, es por cuanto la SUNAT advirtió casos en los que el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario es efectuado por sujetos que, sin cumplir con los requisitos estatutarios o legales pertinentes para ser considerados como administradores se comportan ante terceros como tales; esto es, como sus representantes formales, sin serlo. Por lo que se aprecia que la creación de la figura en el Código Tributario, está dirigida a imputar responsabilidad solidaria tributaria a aquellos terceros que disponen de los actos de una empresa y hacen que se genere incrementos en las deudas tributarias; ya que en muchas ocasiones las deudas tributarias no pueden ser recuperadas ni con el patrimonio del deudor tributario (empresa) ni con el de sus representantes formales al carecer éstos de patrimonio.

Siendo así, la figura del Administrador de Hecho regulada en el artículo 16-A del Código Tributario, busca posibilitar la recaudación de las deudas tributarias en ciertas situaciones, característica ésta que no resulta ajena a la del resto de los supuestos de responsabilidad regulados en el Código Tributario, pues, como es bien sabido, esta figura constituye una garantía del crédito tributario que asegura su pago (Fernández, junio 2018: 204).

Que pese a la incorporación en la ley tributaria del administrador de hecho como responsable solidario tributario; empero, no está destinada a atribuir responsabilidad penal como autores al administrador de hecho; menos el artículo 27 del Código Penal, se remite (como una ley penal de blanco), a dicho artículo del Código Tributario, para fundamentar la autoría en el caso específico de los delitos tributarios; en consecuencia, persiste el vacío legal para atribuir responsabilidad como autor al administrador de hecho, en específico para la comisión de delitos tributarios. Por otra parte, el 20 de abril del 2016, se publicó la Ley N° 30424 en el Diario Oficial El Peruano, la Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, por el delito de COHECHO ACTIVO TRANSNACIONAL, **que comprende al administrador de hecho**, y prescribe:

Artículo 3. Responsabilidad administrativa de las personas jurídicas

Las personas jurídicas a que se hace referencia en el artículo 2 son responsables administrativamente por el delito de cohecho activo transnacional, previsto en el artículo 397-A del Código Penal, cuando este haya sido cometido en su nombre o por cuenta de ellas y en su beneficio, directo o indirecto, por:

*a. **Sus administradores de hecho o derecho**, representantes legales, contractuales y órganos colegiados, siempre que actúen en el ejercicio de las funciones propias de su cargo.*

Como se aprecia, en el caso peruano la **Responsabilidad administrativa de las personas jurídicas**, solo está contemplado a un solo delito - pudiéndose abarcar a más delitos-, y cuando sean cometidos por **sus administradores de hecho o derecho**, y dicha responsabilidad penal le será exigible por no poseer un programa de cumplimiento, aun cuando no se prevea expresamente en el Código Penal como delito de omisión ni con carácter preceptivo su adopción (Fernández Díaz, Hernando [Chanjan](#), Noviembre 2016: 31).

Hasta la fecha, desconocemos si esta ley es aplicada en toda su dimensión, pero por lo menos, ya se comprende al administrador de hecho y de

derecho, que en forma indistinta y con las mismas responsabilidades, cometen a nombre de la Persona Jurídica, *por cuenta de ellas y en su beneficio, directo o indirecto* el delito de Cohecho Activo Transnacional, aunque sea para determinar la responsabilidad administrativa de la persona jurídica, prevaleciendo la realidad económica y comercial de las empresas.

Siendo así, es importante que nuestra legislación penal también vaya de la mano, no solo con la Ley Tributaria y la Ley de Responsabilidad Administrativa de las Personas Jurídicas, que incorporan dicha figura jurídica, del administrador de hecho, para evitar que respondan solidariamente los pagos de tributos, y asuman responsabilidades administrativas respectivamente, sino para que cumplan sus responsabilidades penales que surjan en su accionar.

1.7.7. Los argumentos para incorporar como autor al administrador de hecho en el artículo 31 del código penal de España

El Administrador de Hecho nace en España, como un administrador con cargo caducado, ya que se tenía la necesidad de mantener en sus funciones a los administradores (con cargos caducados) para impedir que la sociedad quede desprovista de su órgano de gestión y, de este modo, paralizada. Esta razón justifica la legitimación excepcional de la actuación de los administradores con cargos caducados a los efectos – generalmente– de convocar junta general. (Pérez Escolar, 1978:56)

Luego se promulga el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre (RCL 1989, 2762 y RCL 1990, 29), por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RCL 1996, 2112). Esta última en su artículo 145.1 prorroga el mandato de los administradores, más allá del vencimiento del plazo, hasta la celebración de la primera junta general o hasta el transcurso, en su caso, del plazo para la celebración de la junta que ha de resolver sobre la aprobación de las cuentas anuales (Fernández Ventosilla, junio 2018: 5). Luego, a finales de los años noventa, *la figura del Administrador de Hecho comienza a acoger a otros sujetos que, sin haber sido designados formalmente como administradores, ejercen de facto las*

funciones propias del cargo, con independencia la causa de su actuación (la existencia de un título tácito, nulo o caducado o, incluso, la inexistencia de título). (Hernández Martínez, 2018:67)

Por lo que fue la búsqueda de seguridad jurídica y consideración de la realidad material (quien comete algo debe responder por las consecuencias), que dan origen a la figura de Administrador de Hecho. *La doctrina mercantil, a pesar de las dificultades de acoger la figura en ausencia de una norma expresa, manifiesta la necesidad de otorgar un tratamiento legal a los Administradores de Hecho y aboga por la extensión de las normas sobre responsabilidad de los Administradores de Derecho (Quijano, 1985:67). Posteriormente, el Administrador de Hecho fue incorporado a su normativa societaria, mediante el artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital -Real Decreto Legislativo 1/2010- atribuyendo responsabilidad personal por el ejercicio de las funciones propias de los Administradores de Derecho. Esta evolución normativa demuestra que la incorporación del Administrador de Hecho en la norma societaria española tiene como finalidad perseguir cualquier intento defraudatorio de la responsabilidad de los administradores en aras de la protección de los acreedores y de los propios socios (Juste, 2015:67).*

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, incluyó en el Código penal español, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y mediante la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo (entrada en vigor el 1 de julio), modificó la regulación anterior introduciendo, entre otras cuestiones, los denominados modelos de organización y gestión, como es en el artículo 31, en la que se encuentra tipificada al administrador de hecho, y fue incorporada a efectos penales, para atribuirles responsabilidad en determinados delitos especiales, cuyo texto prescribe:

“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

La interpretación del artículo 31 del código penal español, radica en la importancia que tiene la persona que actúa en nombre de la persona jurídica y no cuenta con el nombramiento de administrador de derecho; siendo así, la condición del sujeto activo se condiciona a la disposición de los poderes que le permite vulnerar el bien jurídico protegido. El administrador de hecho, comprendida en el artículo 31 código penal español, también asume las consecuencias jurídico-penales, bajo el precepto general que reza “del actuar en lugar de otro” en los delitos societarios (García Caveró, 2006 Julio: 3). Por tanto, el referido artículo 31 del código penal español aborda la responsabilidad penal de los administradores de hecho. (Montoya, 2015 junio: 02).

El argumento para ser incorporado en la legislación española, es asumir un **concepto material de administrador de hecho, y no exclusivamente formal** -la que tiene limitaciones- enfocada al ejercicio real y efectivo de las atribuciones propias del cargo de administrador, y eso es plasmado en la propia definición jurídico-penal de administración fáctica; lo cual permitirá un mejor tratamiento penal, para condenar, absolver, o diferenciar autoría (Fernández Bautista, 2010:590), participación sola o conjunta, cuando se presenten figuras de administrador de derecho, de hecho y testafierros.

Por lo que con la incorporación del administrador de hecho, se permite diferenciar la responsabilidad o irresponsabilidad tanto del administrador de hecho como de derecho, conforme al criterio de la posibilidad de lesión del bien jurídico que aportan las diversas **tesis materiales** (Fernández Bautista, 2010:592); argumento que también se completa con la idea del grado de preeminencia o preponderancia en la actuación del administrador de hecho y de derecho -puede tener capacidad decisoria residual materializada en acciones, sin ser co dominio- en el marco de las funciones de administración, para diferenciar así la autoría y la participación referida a ambos sujetos (García Caveró, 2006: 147-151); dicho criterio es extensible a supuestos de auténtica coadministración como a la presencia de un testafierro y un administrador de hecho (Fernández Bautista, 2010: 300).

Siendo así, la criminalización del administrador de hecho como autor en el Código Penal Español, permite establecer la responsabilidad del testaferro, siendo los argumentos para su incorporación, su relación con la administración material y legal, y delimitar la autoría y la participación considerando la aplicación del **criterio material sobre la posibilidad de lesión del bien jurídico**. Por lo que esos argumentos de la legislación española, se podría aplicar en la legislación peruana para incorporar la autoría en el artículo 27 del Código Penal, del administrador de hecho o representante no formal.

1.7.8. Los argumentos para incorporar como autor al administrador de hecho en el artículo 29 del código penal de Colombia.

En Colombia la Ley 1258 (2008) permite extender la responsabilidad a los (verdaderos) administradores sean legales o de facto. También, en esa misma línea el Tribunal Supremo de Colombia, señala que es atendible aplicar una interpretación extendida de administrador, pues será responsable quienes en la realidad efectúen talen funciones, así carezca de un documento forma que lo acredite para el cargo. (Hernández Martínez, 2012 agosto: 247-248).

El administrador de hecho, es una figura que apunta a la creación de un estatuto particular y sustancial de responsabilidad, en especial en la labor probatoria, bastara la sola constatación de existencia de controlar al personal de la persona jurídica, para presumir su condición (administrador de hecho) y determinar su nivel de responsabilidad (Jequier Lehuedé, 2014: 142-143). En efecto, el administrador de hecho es como un vehículo idóneo para determinar la responsabilidad. (Jequier Lehuedé, 2015: 582-583).

La lógica de los hechos, hace sostener que la condición jurídica del administrador no sólo es para quien ostenta el cargo de manera formal, sino también, que se extiende a quien, en la práctica toma las decisiones e impone su voluntad. En términos generales, el administrador de hecho es quien toma la batuta y conducción de la persona jurídica, es quien, de forma

fáctica, asume el ejercicio real de las funciones propias del administrador formal. (Porfirio Carpio, 2011).

El argumento del fundamento de la cláusula de actuaciones en lugar de otro en el Código Penal colombiano, por lo tanto, es la consagración de la **representación fáctica y la identidad de pena para el extraneus actuante por otro y un autor que sí ostenta la calidad exigida por el tipo penal**. La representación fáctica, se encuentra establecido literalmente al prescribir “miembro u órgano de representación autorizado o de hecho”, lo cual no está contemplado en nuestra legislación peruana. Al consagrar los supuestos de representación fáctica, el C.P. colombiano se inscribe en una teoría material (Martínez -Bujan Pérez, 1998: 225-226), en lo que lo relevante no es el vínculo formal que exista entre el actuante en lugar de otro y su representado, sino la asunción de la posición de garante por parte de aquél, frente al bien jurídico protegido, de tal forma que la conducta del extraneus sea equivalente a la del autor idóneo.

Con respecto a la identidad de pena para el extraneus actuante por otro y un autor que sí ostenta la condición exigida por el tipo penal, se advierte que la cláusula del “actuar en lugar de otro”, como mecanismo de extensión de la autoría, implica la imposición al extraneus actuante en lugar de otro, de la pena del autor idóneo, conforme al inciso 4º del art. 29 del C.P. consagra: “El autor en sus diversas modalidades incurrirá en la pena prevista para la conducta punible . Lo cual se explica en virtud de una teoría material, que fundamenta la extensión de la autoría a través de un criterio de identidad de las conductas del autor extraneus y del intraneus, derivada de un mismo desvalor de acción y de resultado de su conducta, de un criterio de equivalencia material, siendo así la atenuación debía ser rechazada si se parte de una “tesis de la identidad” (Silva Sánchez 2002: 412) ; de lo contrario, tal identidad de pena estaría injustificada y atendería a criterios de responsabilidad objetiva.

Siendo así, el fundamento jurídico-penal de incluir al administrador de hecho dentro del tipo, **es la aplicación de una teoría material**, y que, de no haberse incorporado, algunas de las conductas probablemente habrían quedado impunes pues determinados sujetos no habrían reunido las calidades que exige el delito (Hoyos Duque, 2019:49). Con ello se ratifica que en el Perú también debería aplicar esos argumentos de la legislación colombiana, para incorporar al administrador de hecho y evitar riesgo de impunidad.

1.7.9. Delitos tributarios

1.7.9.1. Delito tributario e infracción tributaria

Es el Decreto Legislativo N° 813, que regula los delitos tributarios, pues por su propia naturaleza son delitos especiales, la referida norma contempla los presupuestos para dar apertura a la persecución punitiva.

1.7.9.1.1. Delitos tributarios como parte del derecho penal económico.

En el derecho penal, contiene muchas especialidades dentro de ellos se ubica el derecho penal económico, dentro de ellas, está comprendido los delitos tributarios. Téngase presente que la doctrina tradicional no aborda lo suficiente los delitos económicos, por lo que resulta válido el planteamiento de nuevos enfoques, que permita dar solución inmediata a este nuevo problema. Más aun, que esta nueva especialidad desarrolla las nuevas conductas delictiva de corte económico, que por su complejidad no pueden ser desarrolladas de manera tradicional. (Ligue Mamani, 2019: 29-30).

1.7.9.1.2. Delito tributario

Está regulado por el Decreto Legislativo N° 813 (1996) donde el ejecutivo emite Ley Penal Tributaria, Ley N° 26557, cuyo

objeto es regular el delito de defraudación tributaria, por medio de una ley especial, la referida norma ha sufrido modificaciones por las Leyes N° 27038 y N° 28671, los D, L. N° 957 y 1114. Ahora bien, los artículos 1 al 5 (con excepción del artículo 3 que se encuentra derogado) del Decreto Legislativo N° 813, regulan los delitos tributarios. (Ligue Mamani, 2019: 30-31).

1.7.9.1.3. Infracción tributaria

Es aquel comportamiento destinado a incumplir las obligaciones tributarias, esto es, vulnerar las normas tributarias como emitir y exigir comprobante de pago, presentar declaraciones y comunicaciones, llevar libros y registros contables, permitir el control de la Administración Tributaria y pagar los tributos.

1.7.9.1.4. Regulación normativa de las infracciones tributarias.

El Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22.06.2013) en su artículo 172, hace mención de las infracciones tributarias, siendo su numeral 6, la que apertura la comisión de otras infracciones tributarias. Ahora bien, la diferencia entre la infracción tributaria y los delitos tributarios estriba en la severidad de la sanción, pues esta última, representa conductas muy graves que lesionan el patrimonio del Estado o la eficacia tributaria, mientras que la infracción son conductas de incumplimiento leve. (Ligue Mamani, 2019:32-33).

1.7.9.1.5. Criminalización de las infracciones tributarias.

Para la doctrina existe dos condiciones para el traslado de una infracción tributaria a un delito, esto es, la existencia de un bien jurídico y la compleja posibilidad de reacción inmediata, que neutralice tal infracción.

1.7.9.1.6. Diferencias: delito tributario e infracción tributaria

Para (Ligue Mamani, 2019: 36 y ss.) la infracción tributaria y el delito tributario se diferencian:

- a. **Gravedad del hecho ilícito.** En la infracción tributaria, el hecho es menor lesividad, a diferencia del delito, que se encuentra tipificado en la legislación especial.
- b. **Culpabilidad.** Aquí en la infracción tributaria, se le considera responsable del hecho, mientras que, en los delitos se le considera imputable.
- c. **Interés protegido.** En la infracción tributaria, se cautela el interés de la administración tributaria (SUNAT), por tanto, el bien jurídico tutelado es el Estado (recaudación tributaria).
- d. **Naturaleza de la sanción.** En la infracción tributaria, la sanción son las pecuniarias (multas) y no pecuniarias (comiso de bienes, cierre de local, suspensión temporal de licencias, concesión, permisos) mientras que, en los delitos la sanción es la pena privativa de la libertad.
- e. **Entidad sancionadora.** En la infracción tributaria, quien te impone la sanción es la propia SUNAT, en cambio, en los delitos tributarios, es el poder judicial quien te sanciona e impone una sentencia condenatoria.

1.7.9.1.7. Configuración de los delitos tributarios

Se tiene:

A. Tipo base de los delitos tributarios

La conducta prohibida estriba en la ejecución de actos fraudulentos, para no pagar tributos al acreedor tributario. Este

comportamiento doloso, induce al error al acreedor tributario (SUNAT) para hacerle creer (bajo el engaño) que se está cumpliendo (pagar) con la obligación tributaria. Cabe precisar, que el engaño fraudulento debe ser eficaz para la orillar en error a la SUNAT. (Ligue Mamani, 2019:40-41).

B. La defraudación tributaria como delito de infracción de deber

La sociedad requiere de cierta seguridad cognitiva que le permita, convivir en armonía, ante ello, se exige de las demás personas un referente normativo que, según la doctrina, se le denomina expectativas del comportamiento, que esta, no debe ser defraudada, en aras de una convivencia pacífica.

Los deberes negativos (interpersonal) establecen normas de prohibición, pero también existe los deberes positivos (institucional) que exige el cumplimiento de ciertas acciones jurídicas (materia de protección). Ahora bien, tratándose de delitos de defraudación tributaria, estamos ante una infracción del deber institucional que vulnera el sistema de administración tributaria. En efecto, es un deber especial debido que está relacionado con un sujeto debido a su estatus como operador tributario. En tal sentido, el sujeto activo abarca la infracción del deber que se reduce solo a quienes tienen tal condición de obligado o deudor tributario. (Ligue Mamani, 2019).

1.7.9.2. Consumación de los delitos tributarios

Es donde se concreta la consumación del delito tributario, donde el Ministerio Público empieza la investigación y persecución penal, para determinar la responsabilidad. Tratándose de delitos tributarios, para arribar a la consumación depende del momento de la presentación de la declaración, plazo de autoliquidación o declaración jurada o liquidación administrativa (el contribuyente dispone de un plazo para

declarar, calcular el importe de su deuda tributaria e ingresarla) o ejecución del pago. (Ligue Mamani, 2019:48-49).

1.7.9.3. Aspectos procesales de los delitos tributarios

Aquí se logra advertir que el agente fiscalizador, tiene casi las mismas facultades que el representante del Ministerio Público.

1.7.9.3.1. Persecución por el ente administrativo

El agente fiscalizador de la SUNAT logre advertir actos, que configuren un delito tributario, de inmediato procede a elaborar el informe de indicios, para su comunicación al Ministerio Público. Esta detección puede darse a través del área de control (deuda, coactivos, reclamos) por información personal o denuncia de terceros. (Ligue Mamani, 2019: 50-51).

1.7.9.3.2. Acciones de fiscalización sin autorización judicial

Ante la presunción de la comisión de evasión tributaria, el Art. 62 numeral 6 del código tributario, se procede a inmovilizar documentos, archivos, libros, registros, bienes, para ello, se levantará el acta respectiva para dejar constancia de los bienes y documentos inmovilizados, claro está todo debe estar debidamente precintado, por razones de seguridad. Asimismo, se debe identificar a los responsables de proteger los bienes y documentos inmovilizados, consignando para ello, sus datos personales como nombre y apellidos, documento de identidad, cargo que desempeñan, firma, huella digital, y otros datos que se consideren importantes señalar. Cabe precisar que la referida Acta debe ser firmada por el Auditor de la SUNAT. (Ligue Mamani, 2019:51-52).

1.7.9.3.3. Acciones de fiscalización con autorización judicial

Según Ligue Mamani (2019: 52-53) son lo siguiente:

- a. **Levantamiento del secreto bancario.** Donde el juez por medio de una solicitud, concede la orden judicial que dispone, que las empresas informen las operaciones que realizan en el sistema financiero, en especial sobre las operaciones pasivas que tiene con sus clientes.
- b. **Inspección de locales.** Esto ocurre para aquellos locales cerrados o de domicilios particulares. Aquí el auditor de SUNAT deberá elaborar un acta para dejar constancia todo lo ocurrido en la diligencia.
- c. **Incautación.** Se realiza el decomiso de documentos, libros, archivos, registros en general y bienes, para ello, se debe presentar una solicitud al juez especializado en lo penal.

1.7.9.3.4. Agotamiento de la vía administrativa para iniciar el proceso penal

El artículo 171 del código tributario establece que, concluida la vía administrativa, se informara al procurador público del hecho como delito tributario, para interponer la denuncia correspondiente. Cabe precisar que necesariamente se requiere del agotamiento de la vía administrativa. (Ligue Mamani, 2019:56-57).

1.7.9.4. Imputación objetiva del delito de defraudación tributaria

1.7.9.4.1. Bien Jurídico

Aquí el perjuicio se produce sobre la base del patrimonio del Estado, Se tener presente lo señalado por el TC, al sostener en su STC 6626-2006-PA/TC (19.04.2007), que las funciones del tributo destacan la función de recaudación, donde el ciudadano contribuyente está obligado a cumplir, caso contrario incurre en evasión o defraudación tributaria. Además, con frecuencia los que infringen la norma suelen insertar datos falsos, incompletos

o incorrectos en la declaración jurada del contribuyente; afectando gravemente la recaudación. El bien jurídico protegido es la efectiva recaudación tributaria, tratándose de delitos de defraudación tributaria. Efectivamente, con la frustración patrimonial efectiva de los ingresos fiscales, se produce la vulneración del tributo dejado de pagar. (Alpaca Pérez, 2016: 383-384).

1.7.9.4.2. Tipo objetivo

A. Sujetos

Los sujetos necesariamente requieren de un nexo jurídico-tributario preexistente, entre el contribuyente (sujeto activo) y la administración tributaria (sujeto pasivo). En la doctrina considera que la defraudación tributaria importa, en eludir el pago de sus tributos. Cabe precisar, que la restricción de la autoría se extrae de la conducta típica; por tanto, solo puede ser el sujeto activo el obligado tributario. (Alpaca Pérez, 2016: 386).

El carácter especial del delito de defraudación tributaria, amplía legalmente su exigibilidad a otros a efectuar el pago, bajo la condición de responsables, esto permite satisfacer la necesidad de cumplir con la obligación tributaria de los contribuyentes. Por ello, las personas jurídicas que no cuenten con capacidad económica para cumplir con la obligación tributaria, esta se extenderá a sus representantes, en caso de tratarse de personas naturales, se extiende a los demás familiares (numeral 1, artículo 16, del CT). En tal sentido, los representantes y administradores, pueden ser considerados como sujeto activo (artículo 1 de la LPT) los representantes o administradores de la persona jurídica. (Alpaca Pérez, 2016: 388).

B. Conducta típica

La conducta defraudadora, requiere imprescindiblemente de esta acción, cualquier artificio, engaño, astucia obligación tributaria. Sino que, requiere de la aplicación de los principios de fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal. La conducta penal relevante (Alpaca Pérez, 2016: 389).

Teniendo en cuenta las posiciones antes mencionadas, considero en el delito de defraudación tributaria, la conducta engañosa del autor tiene como único propósito dejar de pagar la deuda tributaria, teniendo como aliado el engaño y el error. Pues a través de ella, la administración tributaria cae en desconocimiento y error. En la medida que la conducta desvalorada (jurídica penalmente relevante), implique dejar de cumplir con la obligación tributaria, es decir, dejar de pagar los tributos que establece la norma. (Alpaca Pérez, 2016: 395-396).

C. Resultado típico.

Consiste en el perjuicio económico a la administración tributaria, por el incumplimiento de pago de la obligación tributaria. Esto tiene como punto de partida, el perjuicio que se produce cuando se deja de liquidar con exactitud, la obligación tributaria. (Alpaca Pérez, 2016: 402).

1.7.9.4.3. Tipicidad subjetiva.

El delito de defraudación tributaria necesariamente requiere del dolo (artículo 1 de la LPT) para su ejecución, y está totalmente excluido la imprudencia, negligencia. Pues aquí el autor tiene pleno conocimiento que su comportamiento fraudulento, es lesivo al derecho. Asimismo, desde que el sujeto activo tiene pleno conocimiento de una obligación tributaria de pago, por tanto, también implica que conoce el presupuesto de prohibición. Por ello, la omisión de declarar, insertar datos

falsos o esconder información sobre la declaración, se entiende que quiso demostrar que no se ha efectuado ningún hecho imponible, por tanto, no existe una obligación tributaria; escenario que configura el hecho prohibido, para inducir al error a la SUNAT, es decir, se produjo el error de tipo y el error de prohibición. (Alpaca Pérez, 2016: 402-403).

1.7.10. Consideraciones sobre el delito de defraudación tributaria.

1.7.10.1. La defraudación tributaria es un delito común.

Un grupo menor de la doctrina considera que el delito de defraudación tributaria es un delito común, porque según ellos, cualquiera puede ser autor de este delito, siempre y cuando esté en condiciones fácticas para defraudar a la administración tributaria, considerando incluso que un tercero puede eludir el pago de sus tributos. Ello se debe a que la fórmula legal genérica “el que”, etiqueta frecuente en delitos comunes, siendo así, esta interpretación literal de la norma aparentemente resuelve de manera sencilla la condición de delito común, por tratarse de una fórmula genérica. (Torres Cadavid, 2018: 5-6).

1.7.10.2. La defraudación tributaria es un delito especial.

La doctrina dominante sostiene que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, eso obedece a su condición especial que tiene el autor, es decir, se trata de la infracción del deber, pues su posición de dominio recae en la situación especial que cuenta el sujeto activo. (Torres Cadavid, 2018: 13).

1.7.11. El sujeto activo en delitos tributarios

La polémica sobre la posición de sujeto activo, estriba en si es cualquier persona o es exclusivo para quien tiene la obligación tributaria. En efecto, diversas normas penales contemplan aquel que se sustrae de la obligación tributaria o pretende obtener ilegalmente beneficios tributarios. Asimismo, el sujeto activo puede ser un autor inmediato del delito que apertura la

posibilidad de imputar a otros participantes. (Ossandón Widow, 2007: 156-157).

1.7.11.1. La comisión del delito por personas físicas.

El autor del delito de defraudación tributaria es aquella persona que tiene la condición especial de la obligación tributaria, es decir, el contribuyente; que también se admite la posibilidad del coautor. (Carreras Manero, 2015 septiembre).

1.7.11.2. Las personas jurídicas como autoras de un delito de defraudación tributaria

Hoy la doctrina dominante acepta la posibilidad de imputar objetivamente a la persona jurídica, esto no es ajeno a los delitos tributarios. Por tanto, las personas jurídicas son también responsables penalmente, por aquellos delitos que se comentan a nombres y por cuenta de ellas, y en su provecho. Aquí aparecen los representantes legales y **los administradores de derecho o, de hecho**. En ese sentido, ellos también asumen la responsabilidad penal, de aquellos delitos que se cometan en su nombre o en su provecho. En ese sentido, siempre va a existir una o varias personas que tengan la condición de administrador de hecho, todos ellos serán responsables penalmente, cuando se produjo la comisión de hecho delictivo, pues la persona jurídica actuó como un instrumento para su consumación. En resumen, la imputación objetiva de las personas jurídicas, estriba, en la comisión por omisión del deber de cuidado, es decir, la responsabilidad se origina por no evitar con sus mecanismos de control la comisión delictiva de defraudación tributaria. (Carreras Manero, 2015 septiembre).

1.7.11.3. Autores del delito de defraudación tributaria por la doctrina española

La doctrina mayoritaria, sostiene que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, pues su cualificación especial que se le exige al autor varía, al determinar quiénes pueden integrar

el círculo de autores del delito. Y son los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria quienes reúnen tal condición de autor del delito. (Torres Cadavid, 2018: 16-17).

1.7.11.4. Una propuesta de delimitación de posibles autores.

En principio el delito de defraudación tributaria contiene dos injustos penales que se diferencian claramente, y son, por un lado, el sujeto que tiene la obligación tributaria principal contributiva, donde el sujeto obligado es el contribuyente. Por otro lado, el sujeto que tiene la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta y que configura un injusto penal distinto, de defraudación del pagador a cuenta. En consecuencia, la condición de autor no alcanza a cualquiera y sino aquellos que están inmersos en una condición especial ante la entidad recaudadora, es decir, el autor será aquel que ostente la calidad de titular de la obligación tributaria. (Torres Cadavid, 2018: 28-29).

1.7.12. Jurisprudencia sobre el Administrador de hecho en el Perú

En el Perú, no existen sentencias en el Poder Judicial, que se pronuncien respecto a esta figura, por lo mismo que no está incorporado en el artículo 27 del Código Penal; empero en el voto singular del Exp. 2011-01645-2010 del 12 de enero del 2011, tramitado en el Tribunal Constitucional, los magistrados Beaumont Callirgos y Álvarez Miranda, abordaron el tema de administrador de hecho, aunque con voto dirimente no fue aprobada en mayoría dicha sentencia, siendo sus consideraciones sobre ese tema lo siguiente:

“De los argumentos esgrimidos, tanto de la sentencia condenatoria de primera instancia como de sus confirmatorias, se puede inferir que el fundamento que sirve de base para condenar al demandante como autor del delito de administración fraudulenta en las personas jurídicas es que este, ante la ausencia del gerente general y como apoderado de la empresa, llevó a cabo una administración de hecho. Como es evidente, por las consideraciones expuestas por las citadas instancias judiciales es necesario determinar si realmente la conducta fraudulenta de quien no

siendo funcionario de una persona jurídica, pero que realiza una administración de hecho o parecida a la de un administrador se encontraba regulada en el tenor literal del artículo 198° del Código Penal al momento en que se cometieron los hechos delictivos, o si, por el contrario, nos situamos inmersos en un supuesto no regulado y, por tanto, en una laguna jurídica del sistema donde, como es consabido, existe un veto expreso de la Constitución a la aplicación de la analogía in malam partem.

Del análisis del catálogo de sujetos activos del citado precepto, no se infiere en forma inequívoca y precisa que una persona que, no ostentando el cargo de administrador en un persona jurídica, pero que ejerce funciones parecidas o similares a ella pueda realizar, stricto sensu, las conductas típicas del artículo 198° del Código Penal y, por ende, ser objeto de su sanción penal; pues, en el caso concreto, la referencia al sujeto “administrador” en una sociedad comercial de responsabilidad limitada no hace alusión, prima facie, a cualquier significado o alcance, puesto que es manifiesto que su concepto no es identificable con el vocabulario corriente, ordinario, vulgar o de uso social, pues de ser así se correría el riesgo de ensancharse la prohibición a situaciones cuya literalidad, tal vez, no encierra el dispositivo penal, contexto el cual se encontraría proscrito por el principio de legalidad penal o de intervención legalizada del poder punitivo del Estado.

Si bien el demandante reunía algunas de las características de un gerente en una sociedad comercial de responsabilidad limitada, en tanto como apoderado especial de la empresa se le otorgó poderes y facultades del tipo “A” (administrativas y comerciales) y “B” (comerciales y financieras), difiere en cuanto al modo de su nombramiento por la sociedad, sus atribuciones, su responsabilidad, y hasta en el modo como se acciona en su contra; por lo que, ergo, no existió voluntad jurídica de la sociedad de hacerlo gerente o administrador de la empresa agraviada.

Ello constata un vacío de punibilidad respecto del sujeto que ejerce funciones similares a las de un administrador, por lo que eventualmente

no podría tampoco alegarse que la emplazada llevó a cabo una “interpretación”, dado que ello supone, primero, una voluntad del legislador, y, segundo, una regulación expresa, incluso, sirviéndose de palabras inadecuadas para transmitir la prohibición, lo que no ha sucedido en el caso sub examine. El juicio de comparación, entonces, realizado por la jueza emplazada entre el sujeto “administrador”, al cual hace alusión el artículo 198º del Código Penal, y el sujeto, quien “sin ser administrador, ejerce funciones similares”, es inconstitucional, en la medida en que tiene como finalidad, por la vía del razonamiento analógico, ampliar una prohibición a un supuesto no específicamente contemplado en el precepto penal de fraude en la administración de personas jurídicas, lo cual deviene, en nuestra opinión, en una extralimitación de los márgenes normales de la libre interpretación judicial y aplicación de la ley penal. En ese sentido, la actuación de la jueza emplazada ha constituido una vulneración del derecho fundamental a la legalidad penal del demandante por aplicación de la analogía in malam partem, consagradas en la Constitución en los artículos 2º, inciso 24 d), y 139º, inciso 9, respectivamente”.

Como vemos, ya desde ese tiempo el Tribunal Constitucional, consideraba que **existía un vacío de punibilidad respecto del sujeto que ejerce funciones similares a las de un administrador**, por lo que eventualmente tampoco se podía alegar una “interpretación” para su aplicación, porque esa tarea corresponde al legislador, y, a una regulación expresa; y también consideraba que hacer ese tipo de interpretación para aplicar dicha figura del administrador de hecho, “sin ser administrador, y ejerce funciones similares”, para sancionar por el delito del 198 del Código Penal, en la que se requiere como sujeto activo al administrador formal, sería inconstitucional, una extralimitación de los márgenes normales de la libre interpretación judicial y aplicación de la ley penal; y al ampliarse una prohibición a un supuesto no específicamente contemplado en el precepto penal, ya sea por fraude en la administración de personas jurídicas u otro delito -como podría ser el delito de Defraudación Tributaria-, se vulneraría el principio de legalidad penal, al aplicarse por analogía in malam

partem, consagradas en la Constitución en los artículos 2º, inciso 24 d), y 139º, inciso 9, respectivamente; siendo así, es necesario contemplar como autor al administrador de hecho en el artículo 27 del Código penal, para evitar riesgos de impunidad.

1.7.13. Jurisprudencia de la aplicación del administrador de hecho, administrador de derecho y testaferros relacionados a delitos Tributarios en España

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2012, fija la doctrina jurisprudencial relativa a la figura de administrador de hecho. Esta sentencia define *que son Administradores de hecho: "quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición"*.

De acuerdo con esta Sentencia, la noción de administrador de hecho presupone un elemento negativo, que carece de designación formal de administrador, con independencia de que lo hubiera sido antes, o de que lo fuera después. Ratificada en la Sentencia del Supremo Tribunal Español, de fecha 8 de abril de 2016 (Administrador de Hecho, 2016): (FERNÁNDEZ DÍAZ, HERNANDO CHANJAN, noviembre 2016:31).

Son administradores de hecho - quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuvieran legitimados prescindiendo de tales formalidades... Es decir, cuando la actuación del sujeto supone el ejercicio efectivo de funciones propias del órgano de administración de forma continuada y sin sujeción a otras directrices que las derivadas de su

configuración como órgano de ejecución de los acuerdos adoptados por la junta general.

En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo 816/2006, de 26 de junio, nos dice que: «...se entenderá penalmente hablando que es administrador de hecho toda persona que, por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales...». El administrador de hecho, requiere, a juicio de la jurisprudencia, el ejercicio 1) continuado, 2) efectivo, 3) inmediato y 4) directo de las funciones de administrador sin serlo (se trata, por ejemplo, e administradores con cargo caducado, administradores cesados, nombrados, pero no inscritos, socios de control, mayoritarios, apoderados generales que ejercen funciones de gestión...).

Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia, de fecha 18 de noviembre de 1999 (Administrador de Hecho, 1999): El elemento funcional es determinante para otorgar a un sujeto la calificación de administrador de hecho. La calificación de administrador de hecho únicamente puede otorgarse a la persona que realiza la actividad propia de gestión de la sociedad. La actuación gestora tiene que abarcar tareas que legal y estatutariamente correspondan al órgano de administración.

El órgano judicial español, considera que el elemento funcional es determinante para otorgar a la persona la calidad de Administrador de Hecho, ya que la calificación de esta figura solo puede atribuirse a la persona que realiza actividad propia de gestión en una sociedad o empresa, asimismo, la función del Administrador de Hecho tiene que abarcar tareas contenidas en el estatuto para dicho órgano de administración, y de esta manera la sociedad asume los actos de esa persona como vinculantes para ella, agregado los rasgos de la habitualidad temporal en su ejercicio, y la vinculación de la sociedad a sus decisiones.

Otras sentencias lo ratifican (sentencias 261/2007, de 14 marzo, STS 55/2008, de 8 de febrero, STS 79/2009, de 4 de febrero,

STS 240/2009, de 14 de abril, STS 261/2007, de 14 de marzo). Es decir, cuando la actuación supone el ejercicio efectivo de funciones propias del órgano de administración de forma continuada y sin sujeción a otras directrices que las que derivan de su configuración como órgano de ejecución de los acuerdos adoptados por la junta general.

Por lo tanto, se puede decir: *Que el Administrador de hecho es aquella persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador. Que tiene elementos negativos (Carece de designación formal) y elementos positivos (1. Actividad de gestión, 2. Actividad de forma sistemática y continuada, 3. prestada de forma independiente). Que la extensión de la responsabilidad según la doctrina y la Jurisprudencia se extiende a los supuestos de concurso culpable (Abogados, Julio 2017: 5).*

A lo expuesto añadiremos que no cabe descartar la posible coexistencia de administradores de derecho puramente formales con otro u otros de hecho. En particular cuando se acredita que la designación formal tiene por objeto eludir la responsabilidad de quien realmente asume el control y gestión de la sociedad. Y en especial, cuando lo hace bajo la cobertura del apoderamiento. Esta es la regla: Quien debe responder de los daños derivados de la administración lesiva es el administrador de derecho (Cobo Argones, junio 2016:19). En este sentido hay (sentencias 261/2007, de 14 marzo, STS 55/2008, de 8 de febrero), las sentencias 509/1999, de 7 de junio (RJ 1999, 4730), y 222/2004, de 22 de marzo (RJ 2004, 1661), que lo reafirman: *«al existir un administrador nombrado legalmente es el auténtico responsable de la marcha de la sociedad». Máxime cuando la responsabilidad pretende derivarse de la omisión de una conducta cuyo cumplimiento no está al alcance del administrador de hecho. La presentación de unas cuentas cuya formulación está reservada al administrador de derecho”.*

Al comprender como sujetos activos al administrador de hecho y de derecho, no permite riesgos de impunidad, por cuanto, es posible hasta una coautoría, en atención al dominio funcional del hecho de ambos sujetos, o

una doble autoría individual si es que se aplica la teoría de infracción del deber; así tenemos: STS, 2.^a 14.7.2003 (La Ley 122697/2003), «no hay base para estimar preponderancia de uno sobre otro en cuanto se refiere a la gestión efectiva de la empresa. Y ya sabemos que la responsabilidad criminal se atribuye por la actuación concreta en los hechos delictivos, no por la titulación formal que pudiera existir en cuanto a la ostentación de un determinado cargo social. (...). No hay razón para que la actuación de uno tenga que considerarse prevalente a la del otro. (...) En el caso presente fueron los dos acusados quienes actuaron conjuntamente en el ámbito de la administración de la persona jurídica (...)».

En consecuencia, para la jurisprudencia española en materia tributaria, un administrador de hecho es quien ejerce efectivamente el cargo sin el nombramiento. En ese contexto, el administrador de hecho cuenta con: i) autonomía y ausencia de subordinación; ii) ejercita poder de gestión, administración y gobierno; iii) su ejercicio de poder es habitual. Otro sector de doctrina lo llama el administrador oculto, debido a que siempre tiene como propósito la elusión de la responsabilidad tributaria. (Paños Pascual, 2010: 27-28).

Por otra parte, como se ha detallado, el testaferro es un personaje muy frecuente en los tribunales penales de España, pues es quien, presta su nombre en un contrato, negocio, o representación legal de una persona jurídica, cuando en realidad es otra persona. Esta figura se realiza con la intención de encubrir a quien realmente controla la empresa, para seguir delinquiendo. Con frecuencia, acuden a estos tipos de estrategia para obtener impunidad, pues los vacíos legales facilitan estos resultados (Ragués i Vallès, 2008). Los delitos tributarios, son delitos especiales de infracción de deber, cuyo incumplimiento de las obligaciones tributarias son sancionadas, por el grave perjuicio que general al patrimonio del Estado (Ossandón Widow, 2007: 173-174). Estas prácticas son comunes en los administradores de hecho; por cuanto el obligado es quien cuenta con la representación formal; siendo un escenario casi perfecto de impunidad para el administrador de hecho.

Que sin embargo, el hecho de incorporar al administrador de hecho, en la legislación española, facilita el tratamiento penal al testafarro, condicionada a una intervención activa de mayor o menor intensidad en los hechos, coetáneos o previos a la realización del tipo, excluyendo así la alternativa a una imputación omisiva fundamentada en el cargo del que formalmente es titular, ya sea por la vía de la participación (cooperación necesaria o complicidad, bien por la exclusión de su responsabilidad penal incluso como partícipe, e incluso como coautoría. (Gil Nobajas, Julio 2013: 133).

Siendo así, se ha posibilitado, que se absuelva o se condene los administradores de derecho, como autores o cooperadores necesarios del administrador de hecho en un delito tributario, especialmente cuando en formó consiente y dolosa firman las declaraciones tributarias y lo consienten, así tenemos en la sentencia: *«sin su concurso no se hubieran presentado las declaraciones tributarias en las que se ocultaba a la Administración Tributaria una parte muy importante de las ventas efectuadas por dicha sociedad, no ingresando el IVA repercutido correspondiente a dichas ventas»* (SAP Barcelona, sec. 10.ª 15.1.2010 (La Ley 28953/2010).

Es de tener en cuenta que, en la jurisprudencia de España, valoran el elemento subjetivo para establecer la responsabilidad del testafarro, para determinar si solo se limitó a las actuaciones puramente formales sin intervenir en absoluto en la gestión y administración de la sociedad, ni se acredita su confabulación con el autor en la comisión del delito, es decir, inciden en el aspecto del conocimiento o desconocimiento de los hechos por parte del sujeto (Ragués i Vallès, 2008: 48).

La SAP Barcelona, sec. 5.ª 26.2.2010 (La Ley 95638/2010) afirma que «no es lo mismo creer que se está realizando alguna actividad ilícita, que cometer dolosamente un delito contra la Hacienda Pública, o participar dolosamente en su comisión. (...) Por sí sólo, el hecho de que (...) aceptara figurar como administrador formal (...) no permite concluir que realizó una contribución esencial para la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

En el caso que estamos analizando, lo esencial era declarar unos pagos en concepto de IVA que la empresa declarante no había realizado, o no debía de haber realizado.»

De esa manera, cuando el testafarro desconocía del plan delictivo, se ha procedido a su absolución o cuando no ha quedado suficientemente probada la actuación dolosa del sujeto; incluso han excluido al testafarro de su responsabilidad, a pesar que conocía el plan delictivo el administrador de hecho, y se límite a dar su consentimiento para figurar formalmente como administrador, valorando para ello, su contribución objetiva a título de cooperación necesaria o, en su caso, complicidad.

SAP Barcelona, sec. 5.ª 26.2.2010 (La Ley 95638/2010), rechazando la condena de los testafarros por cooperación necesaria por el mero hecho de permitir su nombramiento y cooperar de esta manera en el encubrimiento de un delito contra la Hacienda Pública: «el hecho de aceptar el cargo de administrador no significa por sí solo que se está llevando a cabo una contribución esencial al delito. Lo determinante es que conocieran la elusión del pago de impuestos, cosa que los indicios no permiten acreditar».

También, se absuelve al testafarro a pesar que fue condenado en base a la tesis de la ignorancia deliberada, que es equiparada a la indiferencia en el ámbito del dolo eventual (Linares Estrella, 2002: 219). *STS, 2.ª 30.10.2009 (La Ley 218048/2010), el TS rechaza esta argumentación por resultar contraria a la presunción de inocencia. En su opinión, no bastaría para acreditar el dolo antecedente en un delito de estafa por la vía del contrato criminalizado el hecho de que la situación de incumplimiento definitivo que pretendía el administrador de hecho «no podía ser desconocida» por el testafarro por su nivel cultural medio, así como por su relación profesional y de confianza con el anterior, si no existen pruebas directas del actuar doloso en cooperación necesaria.*

Pero también, en forma contradictoria, se condena por su contribución dolosa al delito, al menos eventual al testaferro, fundamentada en la tesis de la ignorancia deliberada: No querer saber voluntariamente (Gracia Martín, 1985: 254). «*si una persona acepta constituir una sociedad, acepta el cargo de administrador único, autoriza que se fije como domicilio social el suyo propio a cambio de un precio y sin hacer nada «no tenía nada que hacer», y no cumple con sus obligaciones fiscales, asume las consecuencias de su proceder, está conociendo y consintiendo participar en ellas, sin que haya indicio alguno de error sobre la ilicitud del hecho, en los términos señalados en el ya citado art. 14.3 del Código Penal» (SAP Sevilla, sec. 1.ª 22.6.2009, La Ley 151101/2009).*

1.7.14. Jurisprudencia de la aplicación del administrador de hecho, en Colombia.

El Tribunal Supremo Colombia, sostiene que la responsabilidad del administrador de derecho no excluye la del administrador de hecho, en el entendido que fueron las actuaciones de este último la causa de la quiebra (en el caso en referencia) de la sociedad. De igual forma, se destaca que la redacción del párrafo del artículo 27 de la Ley 1258 de 2008, disposición en la cual expresamente se le atribuyen al administrador de hecho (“quien se inmiscuya en una actividad positiva de gestión, administración o dirección”) las mismas responsabilidades y sanciones aplicables a los administradores formales de una sociedad por acciones simplificada.

Tenemos la Sentencia de la superintendencia de sociedades de Colombia, de Rafael Martínez, expedida en el proceso verbal presentado por Sebastián Agustín Martínez Arango contra María Carolina Martínez Flores del 26 marzo del 2019, que por primera vez que jurisdiccionalmente se realiza el reconocimiento a la figura jurídica del administrador de hecho, con corto pero preciso análisis de la figura del Administrador de Hecho, principalmente desde la perspectiva del derecho comparado y los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales hechos en países como Estados Unidos, Inglaterra, Francia y España. Sin embargo, a pesar de citar

varias fuentes y sentencias extranjeras, el análisis de la existencia de una Administradora de Hecho se limitó a corroborar la presencia de los dos requisitos exigidos por el párrafo del artículo 27 de la ley 1258, así tenemos que se consideró:

En síntesis, pues, la labor de identificación de un administrador de hecho debe partir, como ya se dijo, de la verificación de los dos supuestos generales que trae el párrafo del artículo 27 de la Ley 1258 de 2008, esto es, que se trate de un sujeto que no detenta formalmente la calidad de administrador social en los términos del artículo 22 de la Ley 222 de 1995, pero se inmiscuye en una actividad positiva de gestión, administración o dirección de la sociedad. Aunque el primero de los supuestos no alberga mayor dificultad, el segundo de ellos implica un sustancial análisis tendiente a dilucidar cuándo se ha desplegado una actividad positiva de la referida naturaleza. (Superintendencia de Sociedades, 2019).

Como resultado de lo anterior, la Superintendencia declaró a la demandada como Administradora de Hecho, y además encontró que por el uso indebido de los bienes sociales incurrió en una falta al deber de lealtad que le era exigible según la ley 222 de 1995. Sin embargo, desestimó las pretensiones de la demanda porque primero la parte demandante carecía de legitimación en la causa por activa, y segundo no se acreditó que la vía procesal utilizada fuera la correcta, que era la acción social de responsabilidad.

En la jurisprudencia de Colombia, al parecer, no existe un precedente ni una línea consolidada que permita estandarizar ni homogeneizar la aplicación de la figura del Administrador de Hecho a los casos que surjan en el tráfico jurídico colombiano (Rubino Nicolas, 2019:20).

Que pese a ello, ratificamos que al haber incluido la legislación colombiana, como autor al administrador de hecho, evita el riesgo de impunidad al no haber reunido las calidades especiales que exige el delito; por lo que nuestra legislación debería aplicar sus argumentos, de acuerdo a nuestra realidad, para incorporar como autor al administrador de hecho.

II. METODOLOGÍA

2.1. Tipo y Diseño de investigación

2.1.1. Tipo de investigación

La presente investigación es de tipo cualitativo, cuyo objeto de estudio es la incorporación del administrador hecho de la persona jurídica como autor en delitos tributarios. La comprensión de dicho fenómeno se efectúa en relación al exordio acotado. (Hernández Sampieri, Fernández Collado & Baptista Lucio, 2014). Cuyo enfoque descriptivo, permite el desarrollo de la investigación.

2.1.2. Diseño de la investigación

Es no experimental, porque no se manipula la variable, se limita a observar y describir los fenómenos (Martínez & Ávila, 2010), es decir, debido a que no se manipulará el objeto de estudio o los actores involucrado, sino se analizará la relación entre categorías luego de sucedido el fenómeno de estudio.

2.1.3. Método de la investigación

Se aplicarán los siguientes métodos:

- a. **Método de análisis y síntesis.** Mediante este método se logrará obtener los fundamentos que permitan concluir que el vacío legal de no incorporar al administrador de hecho como autor de los delitos tributarios, genera impunidad.
- b. **Método inductivo – deductivo.** Este método permitirá inferir y extrapolar las reflexiones y conclusiones de la investigación, acerca de la necesidad de incorporar en el código penal, la figura del administrador de hecho como autor de delitos tributarios.

2.2 Población – Muestra

2.2.1. Población

Está comprendida por un caso y todos los fiscales penales que laboran en el Distrito Fiscal del Santa.

2.2.2. Muestra

En el presente estudio se usó el procedimiento no probabilístico, es decir a criterio del investigador, llamado también técnica por conveniencia (Hernández Sampieri, Fernández Collado & Batista Lucio, 2014: 189-190), asimismo, está comprendida por un caso. También se le conoce como muestreo subjetivo por decisión razonada, es decir, las unidades de la muestra no se eligen usando procedimientos probabilísticos, sino en función de algunas de sus características (Corbetta, 2010: 288-289) representada por la técnica de muestreo no aleatorio, intencional (Mias, 2018: 55). La decisión de la muestra no probabilística, es debido a su utilidad en la elección de los fiscales que laboran en el Distrito Judicial del Santa, con ciertas características especificadas en el planteamiento del problema. En consecuencia, la muestra está comprendida la entrevista 05 fiscales penales que laboran en el Distrito Judicial del Santa, asimismo, comprende también la presentación de un caso plasmado en el Expediente No 00166-2015-87-2501-JR-PE-05, tramitado en el Juzgado Penal Colegiado (Corte Superior de Justicia del Santa).

Cabe precisar que, desde el 2012 al 2020 solo se tramitaron 5 casos sobre delitos de Defraudación Tributaria en la CSJSA, de las cuales solo un caso tiene como investigado a un administrador de hecho (Expediente No 00166-2015-87-2501-JR-PE-05), por tanto, es una muestra única, donde en primera instancia fue condenado y revocada en segunda instancia. Por tanto, este único caso (administrador de hecho) desarrollado en Chimbote, es la razón de la tesis. Aquí se plasma lo que a futuro puede ocurrir con casos análogos en otros distritos judiciales. Se adjunta los 05 casos sobre delitos de Defraudación Tributaria en la CSJSA (2012-2020)

N°	Expediente	Fecha Ingreso	Juzgado De Origen	Juzgado Actual	Delito	Estado	Estado Generico
001	01572-2012-0-2501-JR-PE-01	26.09.2012 15:16	1° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA (Flagrancia)	1° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA (Flagrancia)	Defraudacion Tributaria	ARCHIVO DEFINITIVO	ARCHIVO DEFINITIVO
002	01861-2014-0-2501-JR-PE-05	29.09.2014 11:40	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	Defraudacion Tributaria	EXHORTO PARA DILIGENCIAR	EN TRAMITE
003	00166-2015-0-2501-JR-PE-05 NO	22.01.2015 12:51	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA NO	JUZGADO PENAL COLEGIADO SUPRAPROVINCIAL	Defraudacion Tributaria	SENTENCIADO/ RESUELTO	EN TRAMITE
004	01562-2015-0-2501-JR-PE-05	02.06.2015 12:34	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	Defraudacion Tributaria	ARCHIVO DEFINITIVO	ARCHIVO DEFINITIVO
005	03611-2017-0-2501-JR-PE-05	28.11.2017 12:21	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	5° JUZGADO DE INVESTIGACION PREPARATORIA	Defraudacion Tributaria	ARCHIVO DEFINITIVO	ARCHIVO DEFINITIVO

Siendo la parte sombreada con amarillo, el caso (Expediente No 00166-2015-87-2501-JR-PE-05) objeto de la tesis.

2.3 Técnicas e instrumentos de investigación

2.3.1. Técnicas

Se aplicará como técnica lo siguiente:

- ✓ La observación
- ✓ La recopilación documentaria
- ✓ El análisis documental, esta técnica, permite analizar todo el material documental recopilado, para ser procesado e insertado en la investigación.
- ✓ La entrevista, donde se recopila la información de manera directa, cara a cara, a efectos, de para capturar las opiniones y criterios personales de los entrevistados (Muñoz Razo, 2011: 119) esta técnica, es muy rica y dinámica para la obtención de datos (Mias, 2018: 49). Mediante las entrevistas, se profundiza sobre la necesidad de implementar en el código penal, la responsabilidad penal del administrador de hecho de la persona jurídica.

2.3.2. Instrumentos

Consiste en las herramientas utilizados por el investigador en el proceso de recojo de la información y datos, los mismos que son seleccionados, según las necesidades de la investigación, la muestra elegida (Muñoz Razo, 2011: 119). En ese sentido, los materiales que se emplearán para recoger y almacenar la información, como son: libros, revistas, artículos, notas periodísticas, datos estadísticos, información digital ubicadas en el internet, normas legales y jurisprudencia, guía de observación, y la entrevista.

2.4. Procesamiento y análisis de la información

El procesamiento de la información tiene como punto de partida, la búsqueda y selección de la misma, luego efectuando un análisis crítico se procede a realizar el informe final, según las técnicas e instrumentos. Asimismo, se tendrá como criterio de interpretación de la información, la necesidad incorporar en el código

penal, al administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios, a efectos de evitar la impunidad.

III. RESULTADOS

3.1. Presentación de un caso

<p>Datos del expediente</p>	<p style="text-align: center;">CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DEL SANTA JUZGADO PENAL COLEGIADO</p> <p>SENTENCIA CONDENATORIA</p> <p>EXPEDIENTE : 166-2015-85-2501-JR-E-05</p> <p>JUECES : (*) JOSE LUIS CACERES HARO : LIZZ MUÑOZ BETETTA : EDITH ARROYO AMOROTO</p> <p>ACUSADOS : ELINA ANITA HUERTAS PELAEZ : ELVIS ORLANDO DE LA CRUZ VELESMORO : JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO</p> <p>DELITO : DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</p> <p>AGRAVIADO : SUNAT</p>
<p>Considerando (Administrador de hecho)</p>	<p>Resolución Número: Treinta y seis Chimbote, seis de febrero Del año dos mil diecinueve. – (...)</p> <p><u>SEGUNDO: DE LOS FUNDAMENTOS FÁCTICOS Y JURIDICOS DE LA ACUSACIÓN</u></p> <p>(...) De igual manera, se le imputa al acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, ser partícipe necesario de delito de Defraudación tributaria, en merito a que su persona habría sido el administrador de hecho del Consorcio Huanchuy y, en tal virtud, habría designado a su coacusada Elina Anita Huerta Peláez, para que figure como Representante Legal y operadora tributaria del Consorcio Huanchuy (...) sin embargo, dicha persona, a pesar de tener pleno conocimiento de las obligaciones que tenía ante la administración tributaria, como encargado y responsable material de la ejecución de la obra: “Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy – Distrito de Buena Vista Alta Provincia de Casma – Región Ancash”, habría colaborado en la obtención de facturas y comprobantes de pagos falsos, con la finalidad de dejar de pagar impuestos a la SUNAT; por lo que, en merito a tales hechos, la Representante del Ministerio Público solicita que se imponga a los acusados Elina Anita Huerta Peláez, en calidad de autor y, a los acusados Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, en calidad de cómplices primarios, nueve años de pena privativa de libertad y 730 días multa, equivalente a S/. 4,562.50 soles. (...)</p> <p>6.1.6. DECLARACIÓN TESTIMONIAL DE JOEL RICHARD DÍAZ SERÍN</p> <p>(...) ingresé a trabajar al Consorcio Huanchuy por un tema de relación con otro amigo que me contacto para ingresar allí, siendo uno de ellos el señor Juan Carlos Acosta Cruzado por lo que fue algo rápido y de inmediato me dijeron</p>

para asumir el trabajo (...) en algunas oportunidades me pagaba Juan Carlos Acosta. (...)

6.1.8. DECLARACIÓN TESTIMONIAL DE JORGE ALBERTO PAJARES VERA

(...) mi persona fue contratado de forma verbal por parte del señor Juan Carlos Acosta para laborar en Huanchuy (almacén). (...)

6.5.- DECLARACIÓN DE LOS ACUSADOS

6.5.1. DECLARACIÓN DE HÉCTOR DAVID TORO ESTRADA

(...) siendo que en esas circunstancias me encuentro con un colega Oswaldo Aranda, y este me dice que tenía un amigo que podía hacer la obra y me presenta al Ing. Juan Carlos Acosta Cruzado, y en noviembre del 2012 nos reunimos, él puso sus condiciones y este señor me dijo que nombraría su propio operador tributario, entonces preguntamos a la Sub Región si era procedente o no y me dijeron que si se podía hacer con una adenda, con un contrato mutuo, y el señor Acosta, viene con la documentación de la señora Elina Anita Huerta Peláez para que lo transfiera a nombre de ella, tal así que con 26 de noviembre de 2012, firmamos un contrato de nuevo operador tributario y luego ella lo presenta a la sub región y le dan una adenda al consorcio, donde ella es la nueva operadora tributaria y representante legal del consorcio. (...) La carta fianza la pago Juan Carlos Acosta Cruzado y él fue quien pago al residente de obra.

(...)

6.5.5. DECLARACIÓN DEL ACUSADO ELVIS ORLANDO DE LA CRUZ VELESMORO

(...) quien tomaba todas las decisiones de la empresa Peruana de Proyectos era el señor Juan Carlos Acosta,

(...)

A LAS PREGUNTAS DEL MINISTERIO PÚBLICO

(...) quien me entrega la documentación por orden del señor Juan Carlos Acosta, de quien desconozco el cargo que tenía en las tres empresas, pero si tomaba decisiones.

SÉTIMO: ALEGATOS FINALES DE LAS PARTES:

7.1. ALEGATOS FINALES DE LA REPRESENTANTE DEL MINISTERIO PÚBLICO:

A) RESPECTO A ELINA ANITA HUERTAS PELAEZ.

(...) por el contrario permitió un tipo de organización, en la que Juan Carlos Acosta era el administrador de hecho, quien disponía del dinero, contrataba y pagaba personal, e incluso hasta alquilaba el local; en tanto que su coacusado Elvi Orlando De La Cruz Valesmoro no cumplió adecuadamente con su rol y habría utilizado sus conocimientos para la comisión de hecho punible; des decir, la imputada no ejerció su deber de garante de su representada, que incluye la competencia de selección del contador, la vigilancia, la supervisión de su actuación, la de información y formación, el decir no asumió la responsabilidad residual, ni toma alguna medida para impedir la comisión del delito; por lo que, actuó con dolo eventual, al conocer el peligro concreto jurídicamente desaprobado para los bienes jurídicos, por la conducta del administrador de hecho, y del contador dentro de la empresa, sabía de sus funciones, no obstante ese conocimiento, omite hacer algo, en cuyo caso, su decisión equivale a la

voluntad de producir el resultado, ya que fue ella fue la encargada de cobrar todas las valorizaciones a la Sub Región, a favor de Juan Carlos Acosta Cruzado; por lo que se acredita el elemento subjetivo trascendente del delito de defraudación tributaria y actuó bajo la modalidad de comisión por omisión, del hecho atribuido al contador de la empresa y al administrador de hecho, quienes cometen por propia mano, pero no reúnen la característica especial requerida para ser autores, y solo pueden ser imputados como partícipes. (...)

C) RESPECTO A JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO

Está probado que el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado (...) se desempeñaba como “administrador de hecho” del mencionado consorcio, (...) fue dicho acusado quien nombró a Elina Anita Huerta Peláez como representante legal del Consorcio Huanchuy; fue él quien contrató como almacenero del Consorcio Huanchuy a Jorge Pajares Vera, fue él quien contrató al ingeniero residente Joel Richard Díaz Serín y fue él quien también arrendó el inmueble donde el Consorcio Huanchuy tenía su domicilio fiscal, ubicado en la avenida Pardo N° 436, todo ello, a consideración de esta Fiscalía, (...) y permitieron ese tipo de organización para que se cometa el delito tributario; está probado, que el imputado Juan Carlos Acosta Cruzado, en su condición de administrador de hecho de la persona jurídica, adaptó su comportamiento en función al hecho delictivo, pues, él tenía la clave de sol, a pesar de no ser el representante legal para hacer las Declaraciones Juradas en línea, él era el encargado de coordinar todo sobre la parte económica de la empresa; está probado, que el imputado Juan Carlos Acosta Cruzado, delegó la distribución de las tareas administrativas en la empresa; está probado que el imputado, tenía el dominio sobre los hechos y decisión de la empresa, la manejaba, (...) lo ejercía de hecho, estando en una posición que le permitía alejar peligros y evitar resultados dañosos, como evasión de impuestos, y guiar su actuación en cumplimiento de las normas, y si bien no era garante formal de manejo de la empresa para cometer el delito (...) al tratarse de un administrador de hecho, lo que no se encuentra tipificada su autoría, empero, se ha probado que el imputado coordinaba con el contador para el mal uso de crédito fiscal para pagar menos tributos, concretando resultados lesivos en perjuicio del estado (...)

8.3. OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE VENTAJAS TRIBUTARIAS. -

(...) la presente circunstancia agravante del delito de defraudación tributaria consiste en la obtención fraudulenta de exoneraciones, inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios. Cuando se afirman que las mismas debe ser obtenidas de manera fraudulenta, quiere decir que aquella se obtiene a través de la simulación de la existencia de hechos que generalmente permitan gozar de los mismos. (...)

NOVENO: HECHOS PROBADOS Y NO PROBADOS EN JUICIO ORAL:

SE HA PROBADO.

II. SE HA PROBADO QUE EL ACUSADO JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO FUE EL ADMINISTRADOR DE HECHO DEL CONSORCIO HUANCHUY; circunstancia que se encuentra acreditado con las declaraciones testimoniales, de Jorge Alberto Pajares Vera, Joel Richard Díaz Serín y Luz María Cerna Dávila, así como la propia declaración del

acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, la misma que se encuentra corroborada con las declaraciones de los procesados Loyaga Fernández y Héctor Toro Estrada, quien han señalado al unísono que el encargado de la ejecución de la mencionada obra fue el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado. (...)

(...)

DECIMO PRIMERO: ANÁLISIS, VALORACIÓN DE LOS MEDIOS DE PRUEBA ACTUADOS EN EL PRESENTE JUZGAMIENTO Y CONCLUSIONES

SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ACUSADO JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO

11.10. Al acusado Juan Carlos Acosta Cruzado se le atribuye haber sido el tercerizador o ejecutor de la obra Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy- Distrito de Buena Vista Alta- Provincia de Casma- Región Ancash, así como haber sido el Administrador de hecho de Consorcio Huanchuy, (...) en forma dolosa (...) con la finalidad de dejar de pagar impuestos a la SUNAT.

11.11.- A efectos de poder determinar la vinculación del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, en calidad de cómplice primario, del delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos; en el presente juzgamiento consideramos que se ha actuado prueba suficiente que lo logran vincular al delito en mención; así las cosas, se ha podido probar que el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado fue el administrador de hecho del consorcio Huanchuy y, además, era el ejecutor y tercerizador de la obra "Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy Distrito de Buena Vista Alta Provincia de Casma Región Ancash"; hecho que ha quedado probado con las declaraciones testimoniales de Jorge Alberto Pajares Vera, Joel Richard Díaz Serín y Luz María Cerna Dávila, así como con la propia declaración del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, la misma que se encuentra corroborada con las declaraciones de los procesados Loyaga Fernández y Héctor Toro Estrada, quienes han señalado al unísono que el encargado de la ejecución de la mencionada obra fue el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado;

(...), esta persona tenía el dominio sobre los hechos y decisión en la empresa, lo cual queda evidenciado no solo en el hecho de haber contratado a los trabajadores que se encargaron de la ejecución de la obra, como fue el ingeniero residente, el almacenero de la obra, fue el que nombro a su coacusada Elina Anita Huertas Peláez como Representante Legal del Consorcio, fue encargado de contratar al contador del Consorcio, esto es, a su coacusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, fue el que arrendo el inmueble donde funcionaba el domicilio fiscal del Consorcio Huanchuy, conforme quedo acreditado con los correspondientes contratos de arrendamiento; era el que también manejaba la clave SOL del Consorcio Huanchuy, conforme así lo manifestó su coacusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro;

(...) bajo las reglas de la lógica y la experiencia, podemos concluir que nada de lo que sucedía en el Consorcio Huanchuy, era extraño a su conocimiento, es más, la lógica nos indica que si el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado era el ejecutor de la obra a cargo del Consorcio Huanchuy, era quien se encargaba de realizar todos los pagos que demandaba la ejecución de la obra; por lo tanto, las

	<p>utilidades o ganancias que pudiera existir era para su beneficio; en consecuencia, bajo el mismo razonamiento podemos concluir que la persona que finalmente se iba a beneficiar con el crédito fiscal indebidamente obtenido con la utilización de los comprobantes de pagos falsos, era básicamente el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado;</p> <p>(...), no resulta creíble su versión exculpatoria cuando trata de trasladar toda la responsabilidad de los hechos de defraudación tributaria a su contador, ya que para la obtención de los comprobantes de pago falsificados se ha tenido que contar con la participación necesaria del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, ya sea para pagar la compra de las facturas o para costear los gastos que significaban su adquisición (pagar la impresión de las facturas falsas, pagar a las personas que tenían que llenar las facturas falsas, etc.); más aún, si se tiene en cuenta que no se trata de unos cuantos comprobantes de pago, sino que son abundantes facturas y guías de remisión falsos que se han empleado para defraudar a la SUNAT, a todo ello, debe añadirse lo declarado por el propio acusado Acosta Cruzado, quien ha señalado que su contador De La Cruz Velesmoro le pedía que compre facturas falsas a montos del 3% o 5%, de lo que se infiere que Acosta Cruzado estaba al tanto y no solo lo permitía, sino que también ha propiciado la defraudación a la SUNAT con la utilización de comprobantes de pagos que contenían operaciones comerciales no reales,</p> <p>(...) su persona el principal beneficiado con la defraudación tributaria, toda vez, que como ejecutor de la obra y administrador de hecho del Consorcio Huanchuy, su persona era quien debía de asumir los pagos de los tributos, más aún si se tiene en cuenta que el propio acusado Acosta Cruzado señaló que el mismo entregaba las facturas al contador De La Cruz Velesmoro, pero estas han</p>
<p>Fallo</p>	<p>PRIMERO. CONDENANDO a los procesados ELINA ANITA HUERTAS PELAEZ (EN CALIDAD DE AUTORA), ELVIS ORLANDO DE LA CRUZ VELESMORO Y JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO (en calidad de cómplices primarios) del Delito Tributario – Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la utilización de comprobantes de pagos falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en consecuencia, se les impone NUEVE AÑOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD EN CALIDAD DE EFECTIVA y 730 días – multa (...)</p>
<p>Análisis</p>	<p>En esta sentencia condenatoria, se logra advertir la presencia del administrador de hecho que recae en el sentenciado J.C. en la condición de “cómplice primario”, quien cometió el delito de Defraudación tributaria, en efecto, la realidad imperante es que, él siempre fue el administrador de hecho del Consorcio H. pues bien, para ello designo formalmente a E.A., para que figure como Representante Legal y operadora tributaria del referido consorcio. Tal como se logró corroborar con las declaraciones testimoniales de J.R. (quien refirió que lo contrato J.C. y en algunas oportunidades le pagaba), de J.A. (quien refiere que fue contratado de forma verbal por parte del señor J.C.) de H.D. (quien</p>

dijo que la carta fianza la pago J.C. y él fue quien pago al residente de obra) del acusado E.O. (manifestó que la persona que tomaba todas las decisiones de la empresa P. era el señor J.C.). Adicionalmente, se hace mención que la documentación lo manejaba J.C., quien no debía aparecer como propietario o representante legal, pues su vínculo con el ex Alcalde L.A. (hoy recluso en prisión), al ser su cuñado (su hermana resulta ser la esposa). También se tiene, los argumentos que acredita la condición de administrador de hecho del Señor J.C., es lo versado en los alegatos finales de la acusada y representante legal E.A. quien afirma, que J.C. era el administrador de hecho, pues disponía del dinero, contrataba y pagaba personal, e incluso hasta alquilaba el local, y fue utilizada para representar legalmente a la empresa.

En la sentencia condenatoria se logró probar, **que el acusado J.C., se desempeñaba como administrador de hecho** del consorcio, debido a que fue él quien contrato a E.D. como contador de la empresa, fue dicho acusado quien nombró a E.A. como representante legal del Consorcio H.; fue él quien contrató a J.P. (almacenero), a J.R. (ingeniero residente) y arrendó el inmueble donde el Consorcio H. tenía su domicilio fiscal (avenida Pardo N° 000), ahora bien, en su condición de administrador de hecho de la persona jurídica, adapto su comportamiento en función al hecho delictivo, pues, él tenía la clave de sol, a pesar de no o ser el representante legal para hacer las Declaraciones Juradas en línea, él era el encargado de coordinar todo sobre la parte económica de la empresa; también, delegó la distribución de las labores administrativas de la empresa, en efecto, en el ejercía el control factico. No obstante, estos comportamientos (del administrador de hecho) desafortunadamente no está explícitamente regulada en nuestro código penal, a pesar que sus actos, tuvo como destino defraudar al Estado, por medio de ventajas tributarias.

La sentencia, acierta en gran medida en su considerando noveno, punto 11, al haberse probado la condición de administrador de hecho del

	<p>Consortio H. al acusado J.C. Del mismo ocurre, en décimo primer considerando, al determinar la responsabilidad penal del Señor J.C. como administrador de hecho del Consortio H., pues dolosamente habría colaborado en la obtención de facturas o pagos falsos, con el propósito de no pagar impuestos a SUNAT.</p> <p>No obstante, estos comportamientos del administrador de hecho, que ejerció actos de dominio, destinado a defraudar al Estado, por medio de ventajas tributarias, desafortunadamente no está explícitamente regulada en nuestro código penal, para ser responsable como autor.</p> <p>Motivo por el cual, dicho imputado J.C., que realizó en forma material el delito tributario, como administrador de hecho de la persona jurídica, pudiendo constituir su comportamiento en autoría, fue sentenciado como cómplice primario, como si él hubiera prestado auxilio, ayuda o cooperado intencionalmente en forma comisiva u omisiva, para la realización del mencionado delito doloso; pese, como se ha mencionado, que J.C., ejerció el dominio del hecho, actuando como autor del delito y no como un cómplice primario tal como fue condenado.</p> <p>Por lo que con este análisis, se advierte las debilidades por los vacíos de la norma penal, para imputar al administrador de hecho J.C. la condición de autor en delitos tributarios, en la que se tuvo que recurrir a una figura penal alternativa, como es, ser condenado como cómplice primario, cuando lo correcto por ser ejecutor directo de estos delitos, es atribuirle la condición de autor, por ello, es necesario la incorporación del administrador hecho de la persona jurídica como autor en delitos tributarios, que permita procesar y condenar por sus actos delictivos cometidos.</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

<p>Sentencia de segunda instancia</p>	<p>Expediente N° 00166-2015-87-2501-JR-PE-05. Imputados: Elina Anita Huertas Peláez y otros. Delito: Delito Tributario – Defraudación tributaria. Agravada: SUNAT <u>Declara nula sentencia condenatoria.</u></p> <p>CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DEL SANTA PRIMERA SALA PENAL DE APELACIONES</p> <p><u>SENTENCIA DE VISTA</u></p> <p>– Resolución número: cuarenta y seis. Nuevo Chimbote, diez de junio del año dos mil diecinueve.</p> <p><u>OIDOS Y VISTOS:</u> En mérito al recurso de apelación interpuesto por las defensas técnicas de los sentenciados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, es materia de revisión por éste Superior Colegiado, la sentencia condenatoria contenida en la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal Mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT; y como tal se les impuso nueve años de pena privativa de la libertad en calidad de efectiva y setecientos treinta días – multa, equivalente a cuatro mil quinientos sesenta y dos soles; y, se fijó la reparación civil en la suma de treinta y ocho mil doscientos sesenta y siete soles a favor de la agraviada; entre otros.</p>
<p>Considerando (Administrador de hecho)</p>	<p>Y CONSIDERANDO: (...) SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ACUSADO JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO. 11.10.- Al acusado Juan Carlos Acosta Cruzado se le atribuye haber sido el tercerizador o ejecutor de la obra Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy -Distrito de Buena Vista Alta-Provincia de Casma-Región Ancash", así como haber sido el Administrador de hecho del Consorcio Huanchuy, y a través de esta calidad habría colaborado en forma dolosa en la obtención de facturas y comprobantes de pagos falsos, con la finalidad de dejar de pagar impuestos a la SUNAT. 11.11.- A efectos de poder determinar la vinculación del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, en calidad de cómplice primario, del delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos; en el presente juzgamiento consideramos que se ha actuado prueba suficiente que lo logran vincular al delito en mención; así las cosas, se ha podido probar que el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado fue el administrador de</p>

hecho del consorcio Huanchuy y, además, era el ejecutor y tercerizador de la obra "Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy - Distrito de Buena Vista Alta- Provincia de Casma-Región Ancash"; hecho que ha quedado probado con las declaraciones testimoniales de Jorge Alberto Pajares Vera, Joel Richard Díaz Serín y Luz María Cerna Dávila, así como con la propia declaración del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, la misma que se encuentra corroborada con las declaraciones de los procesados Loyaga Fernández y Héctor Toro Estrada, quienes han señalado al unisono que el encargado de la ejecución de la mencionada obra fue el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado; por lo tanto, esta persona tenía el dominio sobre los hechos y decisión en la empresa, lo cual queda evidenciado no sólo en el hecho de haber contratado a los trabajadores que se encargaron de la ejecución de la obra, como fue al ingeniero residente, al almacenero de la obra, fue el que nombró a su coacusada Elna Anita Huertas Peláez como Representante Legal del Consorcio, fue en encargado de contratar al contador del Consorcio, esto es, a su coacusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, fue el que arrendó el inmueble donde funcionaba el domicilio fiscal del Consorcio Huanchuy, conforme quedó acreditado con los correspondientes contratos de arrendamiento; era el que también manejaba la clave SOL del Consorcio Huanchuy, conforme así lo manifestó su coacusado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro; por lo tanto, bajo las reglas de la lógica y la experiencia, podemos concluir que nada de lo que sucedía en el Consorcio Huanchuy, era extraño a su conocimiento, es más, la lógica nos indica que si el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado era el ejecutor de la obra a cargo del Consorcio Huanchuy, era quien se encargaba de realizar todos los pagos que demandaba la ejecución de la obra; por lo tanto, las utilidades o ganancias que pudiera existir era para su beneficio; en consecuencia, bajo el mismo razonamiento podemos concluir que la persona que finalmente se iba a beneficiar con el crédito fiscal indebidamente obtenido con la utilización de los comprobantes de pagos falsos, era básicamente el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado; por lo tanto, no resulta creíble su versión exculpatoria cuando trata de trasladar toda la responsabilidad de los hechos de defraudación tributaria a su contador, ya que para la obtención de los comprobantes de pago falsificados se ha tenido que contar con la participación necesaria del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, ya sea para pagar la compra de las facturas falsas o para costear los gastos que significaban su adquisición (pagar la impresión de las facturas falsas, pagar a las personas que tenían que llenar las facturas falsas, etc.); más aún, si se tiene en cuenta que no se trata de unos cuantos comprobantes de pago, sino que son abundantes facturas y guías de remisión falsos que se han empleado para defraudar a la SUNAT, a todo ello, debe añadirse lo declarado por el propio acusado Acosta Cruzado, quien ha señalado que su contador De La Cruz Velesmoro le pedía que compre facturas falsas a montos del 3% o 5%, de lo que se infiere que Acosta Cruzado estaba al tanto y no solo lo permitía, sino que también ha propiciado la defraudación a la SUNAT con la utilización de comprobantes de pagos que contenían operaciones comerciales no reales, toda vez que su persona el principal beneficiado con la defraudación tributaria, toda vez, que como ejecutor de la obra y administrador de hecho del consorcio Huanchuy, su persona era quien debía de asumir los pagos de los tributos, más aún si se tiene en cuenta que el propio acusado Acosta Cruzado señaló que él mismo entregaba las facturas al contador De La Cruz Velesmoro, pero éstas han sido mínimas que corresponden aproximadamente al 10% de la totalidad; sin embargo, no explica de donde habría tenido que sacar su contador el otro 90% de las facturas restantes; por lo que, resulta obvio que las tuvieron que obtener en

	<p>contubernio con su coacusado De La Cruz Velesmoro, de forma fraudulenta, es decir, clonando y falsificando facturas y guías de remisión; por lo tanto, su responsabilidad penal como cómplice primario, está debidamente acreditado y merece la sanción penal correspondiente.]</p>
<p>Fallo</p>	<p>DECISIÓN: Por todas estas consideraciones los Magistrados integrantes de la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Santa, por unanimidad,</p> <p>RESOLVIERON:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. DECLARAR FUNDADO en parte los recursos de apelación interpuestos por las defensas técnicas de los imputados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, contra la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. 2. DECLARAR NULA la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. 3. DISPUSIERON que se realice nuevo juzgamiento por otro Juzgado Penal Colegiado, el cual deberá tener en cuenta lo señalado por éste Superior Colegiado en los fundamentos de la presente resolución; y que se expida la resolución correspondiente dentro de los plazos legales establecidos. 4. ORDENARON remitir los actuados al órgano jurisdiccional correspondiente.
<p>Análisis</p>	<p>La sentencia de segunda vista considera que en la sentencia de primera instancia, se fundamentó que <i>“la responsabilidad de la sentenciada E.A. se acreditaría que no ejerció su deber de cuidado por su posición de garante que incluye la elección del contador, el vigilante y la supervisión, sin embargo, no señala cómo se acredita que la imputada tenía conocimiento que ese era su deber y no sólo cumplir con el pago de los impuestos que se generaran por la</i></p>

ejecución de la obra”, “ ...tampoco se encuentra acreditado que dicha imputada haya anteriormente sido operadora tributaria de otra empresa, por ende en este caso subsistiría la duda respecto a que efectivamente la actuación de dicha imputada fue dolosa, pues el hecho que efectivamente en calidad de representante legal y operadora tributaria de Consorcio H. haya firmado toda la documentación que se presentó no puede ser tomado como prueba que acredite su dolo, pues en realidad el firmar dichos documentos era parte de su función como representante legal y operadora tributaria de dicha empresa”; empero, la Sala Penal, no ha considerado, que en el Delito Tributario, es un delito especial, de infracción de deber, por acción u omisión, y el obligado lo hará siempre a título de autor, **incluso aunque no haya tenido el dominio del hecho, y este haya sido realizado por el extraneus, como en el caso analizado, que fue realizado por el administrador de hecho.**

Que siendo así, en el delito Tributario investigado tomado como muestra, y en virtud del artículo 27 del Código Penal, sólo podrá ser autor, *quien reúne la calidad de órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad, representante legal funcionario*, y si en el hecho interviene un agente que no tiene esa condición como es el administrador de hecho, como en el caso analizado, solo podrá ser considerado como partícipe, aunque haya tenido dominio del hecho (Roxin, 2000: 69); siendo irrelevante, que si el especialmente obligado, como sería la representante legal u operadora tributaria, del Consorcio H., actúe en forma dolosa o imprudentemente contra la norma (Jakobs, 1997), sino que basta que infrinja típicamente su deber frente a la institución con la que se vincula, esto es, con su representada mencionada, ello por ser un delito personalísimo, especial, que impone una posición de garantía, lo que imposibilita una coautoría, aún en supuestos de pluralidad de agentes especialmente obligados que realizan actos de organización de igual importancia, pues, cada agente responde en forma individual por

la infracción de su deber de garante sin importar la magnitud de su aporte, salvo algunas excepciones.

Qué asimismo, la Sala Penal considera con respecto a la representante legal y operadora tributaria ante la SUNAT, que **“generaría dudas respecto de su participación activa en los hechos materia de juzgamiento”**, por cuanto, **“...se probó que... “J.C. -administrador de hecho de la empresa... tenía el manejo de todo lo que ocurría en el Consorcio H.”**, con lo que se entendería, que no habría actuado con dolo, y por ende no habría antijuricidad en su comportamiento; empero, la consecuencia de ese razonamiento, es que sin tipicidad ni antijuricidad de una intraneus en un delito especial de infracción al deber como en ese caso, no puede hablarse de intervención de un extraneus en un delito, y por ende, conllevaría a la impunidad del partícipe, *administrador de hecho de la empresa, quien tampoco podría ser comprendido como autor mediato o instigador, ya que no tiene la característica especial del requisito de autoría y el cualificado de representante legal u operador tributario, que requiere el Delito Tributario, como se ha mencionado anteriormente; ello en aplicación a la conocida y aceptada en forma mayoritaria en nuestro país, de accesoriedad limitada, en la que se requiere un hecho principal típico y antijurídico, incluyendo la exigencia de que en los delitos dolosos, también se dé el dolo del autor.*

Por lo que nuestra hipótesis ha sido corroborada, que es necesario implementar en la norma, la posibilidad de imputar responsabilidad penal como autor al administrador de hecho, como es en el delito tributario, y no sólo al *quien reúne la calidad de órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad*, con el propósito de evitar la impunidad.

3.2. Entrevista

Cuadro 01

¿Qué noción tiene usted, sobre el administrador de hecho de una persona jurídica?

Objetivo general	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
	Nelly Valderrama	Persona que sin la formalidad de nombramiento ejerce el cargo, manteniendo el control y gestión de la persona jurídica
	Ronald Aquino	En la práctica es el que representa la empresa sin estar inscrito en los registros públicos
	Lorena Giraldo	De facto
	Freddy Christian Gonzales Pérez	Administrador en la práctica, sin la formalidad de ley
	Zamora	Es aquella persona que sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador, ejerce función como si estuviese registrado
Convergencia	Todos coinciden en que el administrador de hecho, es quien en la práctica representa a la empresa sin estar inscrito en los registros públicos, pero los ejerce como si lo estuviera.	
Divergencia	Ninguna	
Análisis	El administrador de hecho, es la persona que de facto representa a la persona jurídica, que no se encuentra inscrita en los registros públicos, empero, ejerce el control absoluto de la persona jurídica.	

Cuadro 02

¿Considera Ud., que el administrador de hecho de una persona jurídica, también tiene responsabilidad penal en los delitos tributarios?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Nelly Valderrama	Si debería
Ronald Aquino	Debería
Lorena Giraldo	Si
Freddy Christian Gonzales Pérez	Si
Zamora	Sí, siempre y cuando cometa algún delito previsto en la norma
Objetivo general	
Convergencia	Todos coinciden que el administrador de hecho de la persona jurídica, debe tener responsabilidad penal como autor del delito tributario, por vulnerar la norma
Divergencia	Ninguna
Análisis	Que el administrador de hecho, debe asumir la responsabilidad penal en materia de delitos tributarios, como autor, ante la lesión de la norma vigente

Cuadro 03

¿Cuál es su opinión, respecto a la incorporación del administrador de hecho de una persona jurídica como autor de delitos tributarios?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Objetivo general	Nelly Valderrama
	Correcta, para evitar impunidad porque en realidad son las que ejercen el control y gestión de la empresa
	Ronald Aquino
	En la práctica se da mucho, no aparece en el papel, debería estar como delito
	Lorena Giraldo
	Debe ser como autor
	Freddy Christian Gonzales Pérez
	Que si estaría incorporado
	Zamora
	Positiva, por cuanto, como todo funcionario de una entidad sea pública o privada, debe adecuarse a las reglas y normas de la entidad.
Convergencia	Todos coinciden que, a efectos de evitar la impunidad, se debe incorporar al administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios
Divergencia	Ninguna
Análisis	Con el propósito de evitar la impunidad que limita el accionar del Ministerio Público, es importante la incorporación del administrador de hecho como autor de delitos tributarios, ello, debido a que por su propia naturaleza no está formalmente inscrita en los registros públicos, por ende, fácilmente puede burlar la justicia porque fácticamente si ejerce control y gestión de la persona jurídica, siendo necesaria su incorporación

Cuadro 04

¿Considera usted que, al administrador de hecho de la persona jurídica, se le otorgue la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal, como ocurre en otros países?

Objetivo General	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Objetivo General	Nelly Valderrama	Si
	Ronald Aquino	Si
	Lorena Giraldo	Si
	Freddy Christian Gonzales Pérez	Si se le otorga
	Zamora	Si
	Convergencia	Sobre la posibilidad que al administrador de hecho se le asigne la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal, todos coinciden que si.
Divergencia	Ninguno	
Análisis	Aquí todos concluyen que es sumamente relevante la inserción de la condición de sujeto activo al administrador de hecho de la persona jurídica, en la legislación penal vigente, situación que ocurre en otros países, con el propósito de contrarrestar el riesgo de impunidad que hoy gozan, debido a las limitaciones que tiene los representantes del ministerio público.	

Cuadro 05

¿Considera usted que, el administrador de hecho de la persona jurídica al tener el poder de decisión y control, y en especial, por su conducta de relevancia penal amerita la atribución de sujeto activo?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Nelly Valderrama	Si
Ronald Aquino	Si, podría ser cómplice
Lorena Giraldo	Si como autor y como cómplice en caso subsiste el vacío
Freddy Christian Gonzales Pérez	Si
Zamora	Si
Objetivo General	
Convergencia	Todos coinciden que, el administrador de hecho de la persona jurídica se le atribuye la condición de sujeto activo, por tener el poder de decisión y control, especialmente por su conducta de relevancia penal
Divergencia	Ninguno
Análisis	Se infiere que todos postulan a que el administrador de hecho de la persona jurídica, debe contar con la condición de sujeto activo, a efectos, de imputar responsabilidad penal en especial en delitos tributarios, ello se debe a su condición fáctica dentro de la persona jurídica, es decir, a su poder de decisión y control sobre la misma.

Cuadro 06

¿Que el administrador de hecho de la persona jurídica, al tener representación fáctica suele evitar obligaciones contractuales, laborales y tributarias?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Objetivo General	Nelly Valderrama
	Si se tiene el control y gestión de la persona jurídica en la realidad y por ende, el dominio del hecho.
	Ronald Aquino
	Si, por algo lo hace para evitar
	Lorena Giraldo
	Si
	Freddy Christian Gonzales Pérez
	No comparto la opinión
	Zamora
	No me parece correcto, por cuanto, debe asumir las obligaciones propias del cargo que ostenta, según su reglamento o norma pertinente.
Convergencia	La mayoría concluyen que la representación fáctica que posee el administrador de hecho, generalmente suele evitar obligaciones de contenido contractual, laboral y tributario, por su misma naturaleza de dominio del hecho
Divergencia	No comparten esa postura, por cuanto debe asumir las obligaciones propias del cargo que ostenta
Análisis	En la divergencia, suelen contradecirse como ha ocurrido en las preguntas anteriores, esto es, que no se puede reclamar una obligación propia del cargo, si se trata de una representación fáctica, es decir, que legalmente no tiene la representación de la persona jurídica. Por esa razón, acuden a este tipo de vacíos legales para burlar la norma. en tal sentido, es razonable la postura de la mayoría al concluir que, esta representación fáctica del administrador de hecho, permite evadir responsabilidades en todo sentido e incluso para temas penales, debido al vacío legal que les permite seguir actuando con riesgo a la impunidad.

Cuadro 07

¿Qué acciones delictuosas estaría cometiendo el administrador de hecho de la persona jurídica que le permita gozar de impunidad, por la existencia de un vacío legal en delitos tributarios?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Objetivo Especifico 1	Nelly Valderrama
	Asumir obligaciones frente a terceros y luego incumplirlas, desconociendo la empresa o persona jurídica de las facultades de las que se le investigó
	Ronald Aquino
	Todo, defraudación, delitos se amparan porque no tiene título es un delito especial
	Lorena Giraldo
	Fraude, derecho tributario
	Freddy Christian Gonzales Pérez
	Las mismas descritas en el tipo penal
	Zamora
	Podría ser un delito tributario
Convergencia	La mayoría considera los delitos tributarios en especial el delito de defraudación, por su naturaleza de ser un delito especial, asimismo, se adiciona otras acciones delictuosas ante el incumplimiento de obligaciones.
Divergencia	Ninguna
Análisis	Las acciones delictuosas de impunidad que materializa el administrador de hecho, por lo general son delitos tributarios, ello por el vacío legal que le da apertura a continuar delinquiendo, pues aquí poco o nada puede hacer el representante del Ministerio Público, al perseguir el delito

Cuadro 08

¿Qué otros delitos cometen el administrador de hecho de la persona jurídica, por la existencia de vacío legal en su responsabilidad penal?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta	
Objetivo Especifico 1	Nelly Valderrama	Estafa, fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo
	Ronald Aquino	Fraude en la administración de persona jurídica
	Lorena Giraldo	Varios delitos, delitos tributarios
	Freddy Christian Gonzales Pérez	Ninguno, no existiría vacío
	Zamora	Podría cometer falsificación de documentos, fraude procesal, etc.
Convergencia	La mayoría considera que además de los delitos tributarios, se adiciona, el delito de estafa, de fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos a la labor que ejerce el administrador de hecho.	
Divergencia	Aquí señala que ninguno porque no existirá vacío, sin embargo, en la pregunta anterior refiere que si es importante la incorporación del administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios.	
Análisis	La mayoría sostiene que a los delitos tributarios se debe adicionar al administrador de hecho de la persona jurídica, pues ellos también cometen los delitos de estafa, fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos referentes a su labor. Por ello, suman más razones para superar este vacío legal por medio de su implementación en el código penal como autor.	

Cuadro 09

¿Considera Ud., que el administrador de hecho de la persona jurídica, siempre utiliza la figura del testafarro para evadir la justicia, lo que fortalece su impunidad?

Objetivo Específico 1	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
	Nelly Valderrama	Muchas veces
	Ronald Aquino	Si
	Lorena Giraldo	Si
	Freddy Christian Gonzales Pérez	No, ya que es factible su identificación y sanción
	Zamora	No
Convergencia	La mayoría coincide que, el administrador de hecho de la persona jurídica siempre utiliza la figura del testafarro para eludir la justicia, fortaleciendo la impunidad.	
Divergencia	Solo uno considera que no, porque refiere que es factible su identificación y sanción	
Análisis	Esta postura es de esperarse, debido a que el administrador de hecho se sostiene en testafarros para continuar ejecutando su labor delictiva y ocultando información sobre sus movimientos económicos, más aun, con el vacío legal existente tiene todo el poder para hacer y deshacer lo que le plazca, escenario que, desafortunadamente incrementa el nivel de impunidad.	

Cuadro 10

¿Considera Ud., que este vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad?

Objetivo Específico 1	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
	Nelly Valderrama	Si
	Ronald Aquino	Si
	Lorena Giraldo	Si
	Freddy Christian Gonzales Pérez	No, es cuestión de interpretación
	Zamora	Si
Convergencia	La mayoría considera que el vacío legal para imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad	
Divergencia	Solo uno considera que no, porque según refiere es cuestión de interpretación	
Análisis	Es indiscutible que la mayoría sostenga que el vacío legal para imputar al administrador de hecho de la persona jurídica propicia la impunidad. Toda vez que, imposibilita la acción de repercusión penal por parte de la fiscalía, más aun, existiendo varios principios como el de legalidad, que frustra el accionar de los fiscales. Por ello, resulta relevante y legítimo la implementación para que la justicia penal también los alcance. Empero, no es del todo cierto que solo sea materia de interpretación, dado que el administrador de hecho a la fecha no tiene responsabilidad penal, por no estar formalmente vinculado con la persona jurídica	

Cuadro 11

¿Cuáles son las razones por las que se derivan al archivo al administrador de hecho en los delitos tributarios?

Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
Objetivo Especifico 2	Nelly Valderrama
Ronald Aquino	Son delitos especiales, no tiene la condición de operador tributario
Lorena Giraldo	Vacío legal
Freddy Christian Gonzales Pérez	Falta de criterio de la autoridad que archiva el caso
Zamora	Porque no está regulado en la norma
Convergencia	Coinciden en la falta de tipicidad y probanza, el vacío legal, no tienen la condición de operador tributario
Divergencia	Solo uno considera que por falta de criterio de la autoridad se archiva el caso
Análisis	Los entrevistados en su mayoría considera que las razones por las que generalmente se archivan las denuncias por delitos tributarios contra el administrador de hecho de las personas jurídicas

Cuadro 12

¿Considera usted que, en los delitos tributarios resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica?

Objetivo Especifico 2	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
	Nelly Valderrama	Si
	Ronald Aquino	Es difícil, como lo pruebas, no hay declaración, en un proceso de investigación la gente no declara.
	Lorena Giraldo	Si
	Freddy Christian Gonzales Pérez	No, si es factible con la actividad probatoria correcta
	Zamora	No
Convergencia	La mayoría coincide que tratándose de delitos tributarios, les resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica, precisando lo difícil que les resulta adquirir pruebas, porque no hay declaración, por lo general las personas no declaran.	
Divergencia	Aquí expresan que si es factible con la actividad probatoria correcta.	
Análisis	Existe un grave problema de perseguir penalmente al administrador de hecho de persona jurídica en delitos tributarios, ello debido a la dificultad de obtener los medios de prueba suficientes e idóneos para atribuir tal responsabilidad. Empero, una minoría considera que aún es factible adquirir los medios de prueba, situación que dista mucho de la realidad, porque aún, no se ha condenado ninguna persona en el Distrito Judicial Del Santa en su condición de administrador de hecho, por delitos tributarios.	

Cuadro 13

¿Considera usted que, ante la existencia de un vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, se debe implementar en nuestra legislación penal vigente, en aras de contrarrestar la impunidad?

Objetivo Especifico 2	Entrevistado (Fiscal)	Respuesta
	Nelly Valderrama	Si
	Ronald Aquino	Si se debe considerar, ya que hay contradicción porque no se podría apreciar la complicidad, ya que el administrador de hecho NO apporto a realizar el tipo
	Lorena Giraldo	Si articulo 27
	Freddy Christian Gonzales Pérez	No existiría vacío legal, es cuestión de interpretación con actividad probatoria en factible identificar el administrador de hecho y sancionarlo
	Zamora	Si
	Convergencia	La mayoría sostiene que se debe implementar en nuestra legislación penal vigente la posibilidad de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, ante el vacío legal existente que permite acrecentar la impunidad. También refiere, por la existencia de contradicción no se podría apreciar la complicidad, ya que el administrador de hecho no apporto a realizar el tipo.
Divergencia	Un mínimo expresa que no existe un vacío legal, por tanto, es cuestión de interpretación con actividad probatoria para identificar al administrador de hecho y sancionarlo.	
Análisis	Aquí la mayoría de entrevistados postulan que urge la necesidad de implementar en la legislación penal vigente, la posibilidad de imputar al administrador de hecho de la persona jurídica, como autor, toda vez que, existe seria limitaciones para perseguir el delito en este extremo lo que da apertura al riesgo de impunidad.	

IV. ANALISIS Y DISCUSIÓN

4.1. Análisis y discusión

El dominio, control que ejerce las personas (sujeto activo) sobre una estructura social concreta, vale decir, que ejercen un poder de conducción y decisión sobre la empresa, cuya práctica, tiene la plena capacidad de vulnerar y exponer en peligro los bienes jurídicos. Postura que la doctrina también comparte con el Tribunal Supremo, al sostener que es aquel sujeto que, sin contar con la condición formal de administrador, ejerce el poder real de decisión.

El administrador de hecho, es una figura que apunta a la creación de un estatuto particular y sustancial de responsabilidad, en especial en la labor probatoria, bastara la sola constatación de existencia de controlar al personal de la persona jurídica, para presumir su condición (administrador de hecho) y determinar su nivel de responsabilidad (Jequier Lehuedé, 2014: 142-143). En efecto, el administrador de hecho es como un vehículo idóneo para determinar la responsabilidad. (Jequier Lehuedé, 2015: 582-583)

La lógica de los hechos, hace sostener que la condición jurídica del administrador no sólo es para quien ostenta el cargo de manera formal, sino también, que se extiende a quien, en la práctica toma las decisiones e impone su voluntad. En términos generales, el administrador de hecho es quien toma la batuta y conducción de la persona jurídica, es quien, de forma fáctica, asume el ejercicio real de las funciones propias del administrador formal. (Porfirio Carpio, 2011)

La Derecho penal expansivo también abordó el problema de la impunidad, pues los administradores de hecho, empíricamente son los verdaderos dueños de la conducta delictiva. Pues bien, aquí el criterio para imputar la autoría del delito es, si el superior factico es quien tiene en la realidad el verdadero dominio de la persona jurídica, y cuyo accionar (doloso) delictivo es decisivo para un resultado lesivo. (Montoya Vacadéz, 2013: 109-110)

Para la jurisprudencia española en materia tributaria, un administrador de hecho es quien ejerce efectivamente el cargo sin el nombramiento. En ese contexto, el administrador de hecho cuenta con: *i)* autonomía y ausencia de subordinación; *ii)* ejercita poder de gestión, administración y gobierno; *iii)* su ejercicio de poder es habitual. Otro sector de doctrina lo llama el administrador oculto, debido a que siempre tiene como propósito la elusión de la responsabilidad tributaria. (Paños Pascual, 2010: 27-28)

El testaferro es un personaje muy frecuente en los tribunales penales, pues es quien, presta su nombre en un contrato, negocio, o representación legal de una persona jurídica, cuando en realidad es otra persona. Esta figura se realiza con la intención de encubrir a quien realmente controla la empresa, para seguir delinquiendo. Con frecuencia, acuden a estos tipos de estrategia para obtener impunidad, pues los vacíos legales facilitan estos resultados (Ragués i Vallès, 2008).

Los delitos tributarios, son delitos especiales de infracción de deber, cuyo incumplimiento de las obligaciones tributarias son sancionadas, por el grave perjuicio que general al patrimonio del Estado (Ossandón Widow, 2007: 173-174). Estas prácticas son comunes en los administradores de hecho; pues bien, para lente recaudador el obligado es quien cuenta con la representación formal; siendo un escenario casi perfecto de un riesgo de impunidad para el administrador de hecho.

Analizando los resultados obtenidos del proceso penal como muestra, se verifica que la Sala Penal, no ha considerado, que, el Delito Tributario, es un delito especial, de infracción de deber, que puede ser cometido por acción u omisión, y el obligado, como es la administradora de derecho, u operadora tributaria, de conformidad al artículo 27 del Código Penal, lo hará siempre a título de autora, incluso aunque no haya tenido el dominio del hecho, y este fuera realizado por el extraneus, como sucedió en el caso analizado, que fue realizado por el administrador de hecho y contador, quienes solo podrían ser considerado como partícipes, aunque hayan tenido dominio del hecho (Roxin, 2000: 69); siendo irrelevante, si la especialmente obligada del Consorcio H., como E.A. actúe en

forma dolosa o imprudentemente contra la norma (Jakobs, 1997), sino que basta que infrinja típicamente su deber frente al consorcio con la que se vincula, esto es, con su representada, ello por ser un delito personalísimo, especial, que impone una posición de garante, lo que imposibilita que exista una coautoría, aun cuando sea cometido en pluralidad de agentes con deberes especiales y obligados, que realizan actos de organización de igual importancia entre ellos, pues, cada persona responde en forma individual por la infracción de su deber de garante, sin importar la magnitud de su aporte, salvo algunas excepciones.

Por lo que estando a las consideraciones anteriores, discrepamos con lo resuelto, por cuanto la administradora de hecho, ejercía decisiones residuales en el consorcio, como también fue reconocido en la sentencia de segunda instancia, al considerar que firmó documentación que se presentó en la SUNAT, trabajaba en el consorcio, cumplía su función como representante legal y operadora tributaria de dicha empresa; esto es, no era una simple mera testaferra, que estaba ajena al manejo y decisiones del consorcio; en todo caso, como se consideró en la sentencia de primera instancia, cometió el hecho por comisión por omisión.

Se advierte también, que en la sentencia de primera y segunda instancia, se comprende como cómplice primario al administrador de hecho J.C., abordando la teoría del dominio del hecho, sobre la participación, ubicándole en un nivel accesorio y dependiente de un hecho principal dominado por la autora, en este caso de E.A. y según su aporte, que fue considerado como primaria; no obstante dicho delito tributario, al ser especial, o de infracción de deber del autor, excluyen el dominio para su configuración y se forman a partir de la infracción de un deber especial que le corresponde a la órbita del autor, por lo que en ambas sentencias, se está mezclando la teoría de dominio y la teoría de infracción del deber.

Debiendo puntualizar para ello, que el delito tributario, es un delito especial o de infracción de deber o según la denominación de JAKOBS, delitos de infracción de deber por competencia institucional, cuyo incumplimiento de las obligaciones tributarias son sancionadas, por el grave perjuicio que general al patrimonio del

Estado (Ossandón Widow, 2007: 173-174), por consiguiente, no es un delito común, y responden a fundamentos diferentes de la imputación.

Por ende, no es la solución más adecuada, los criterios de la teoría del dominio del hecho, para saber quién es autor y quien es cómplice en un delito de infracción de deber, puesto que si se absuelva a la administradora de derecho E.A., por falta de tipicidad (dolo) o antijuricidad en el hecho, como se ha fundamentado en segunda instancia para revocar la sentencia, que existe “dudas respecto de su participación activa en los hechos materia de juzgamiento, dado que se probó que J.C., administrador de hecho de la empresa, tenía el manejo de todo lo que ocurría en el Consorcio”, lo que conllevaría no sólo a la absolución de la autora, incluso del partícipe extraneus, como es del referido administrador del hecho, en virtud a la accesoriedad limitada, quien tampoco podría ser comprendido como co autor, autor mediato o instigador, ya que no tiene la característica especial del requisito de autoría, y el cualificado de representante legal u operador tributario, que requiere el Delito Tributario, de conformidad al artículo 27 del Código Penal.

Esto quiere decir, que la complicidad del administrador de hecho, sólo será punible, y supeditado a la realización de una conducta por lo menos típica (con dolo), antijurídica o por no haberse concretado en actos ejecutivos, sino que sólo se quedó en actos preparatorios de la autora del delito, administradora de derecho (por el principio de la accesoriedad de la participación), y al faltar este requisito, como lo ha considerado la Sala, “que no se habría acreditado el dolo de la administradora de derecho E.A.”, la conducta del cómplice, como es del administrador de hecho, J.C. deviene en impunidad. (Castillo Alva, 2008:1,3) generando con ello una sensación de impunidad.

Como se ha hecho referencia además, al ser el delito de Defraudación Tributaria, un delito especial, de infracción del deber, el administrador de hecho, J.C. tal como se encuentra tipificado en nuestra legislación, sólo debería responder como cómplice, al participar en la comisión del delito, al no infringir el deber especial ajeno, que le corresponde a la administradora de derecho E.A.; pero no se debe aplicar categorías jurídicas de complicidad primaria o secundaria, tal

como se ha fundamentado en las sentencias analizadas, al considerar al administrador de hecho J.C., como cómplice primario, dado que, todo aquel que sin poseer el deber especial de carácter penal, y participe en la comisión de un delito de infracción de deber propio o impropio, responderá penalmente junto al autor por el citado delito, pero en su condición de cómplice único. El criterio del Dominio no tiene relevancia para la configuración de un delito de infracción del deber y, por esa razón, tampoco tienen relevancia para determinar la condición del cómplice.

Por consiguiente, es necesario implementar en el artículo 27 del Código Penal, la posibilidad de imputar responsabilidad penal como autor al administrador de hecho, como es en el delito tributario, y no sólo al administrador de derecho, quien reúne la calidad de “órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad”, con el propósito de evitar la confusión de aplicación de teorías jurídicas, que conlleva a la impunidad.

Para ello, es pertinente conocer que argumentos jurídicos se han considerado en la legislación extranjera para comprender como al administrador de hecho como autor de un delito; así tenemos, en el artículo 31 código penal español, como se ha hecho referencia, han comprendido como autor al administrador de hecho, por cuanto, es quien ejerce efectivamente el cargo sin el nombramiento. En ese contexto, el administrador de hecho cuenta con: autonomía y ausencia de subordinación; ejercita poder de gestión, administración y gobierno; su ejercicio de poder es habitual, siendo llamado el administrador oculto, debido a que siempre tiene como propósito la elusión de la responsabilidad tributaria. (Paños Pascual, 2010: 27-28) y asume las consecuencias jurídico-penales, bajo el precepto general que reza “del actuar en lugar de otro” en los delitos societarios. (García Caveró, 2006 Julio: 3).

En Colombia, en su código penal, artículo 29, permite extender la responsabilidad a los verdaderos administradores sean legales o de facto. También, en esa misma línea el Tribunal Supremo de Colombia, señala que es atendible aplicar una interpretación extendida de administrador, pues será

responsable quienes en la realidad efectúen talen funciones, así carezca de un documento forma que lo acredite para el cargo. (Hernández Martínez, 2012 agosto: 247-248).

En ese sentido, del análisis de la legislación y jurisprudencia española y colombiana, se determina que el argumento para incorporar como autor al administrador de hecho en nuestra legislación, específicamente en el artículo 27 del Código Penal, es la cláusula de actuación en lugar de otro, y la consagración de la representación fáctica y la identidad de pena, para el extraneus actuante por otro y un autor que sí ostenta la calidad exigida por el tipo penal; para evitar riesgo de impunidad, como en el caso del delito tributario, tomado como muestra.

De esa manera, al ser comprendido como autor al administrador de hecho, se le comprenderá como sujeto activo de un delito de infracción de deber, en la que será irrelevante el dominio del hecho, o el aporte que hace al resultado, importando solo la infracción del deber. Y el partcipe será cualquier particular que interviene en la comisión del delito, sin poseer el deber especial, no cualificado, sin tener el deber funcional específico.

También se contribuirá decisivamente en la solución dogmática de la cuestión acerca de la delimitación de las formas de intervención en tipos penales que presuponen deberes especiales de carácter penal, y se evitara confusión de aplicación de categorías jurídicas y riesgos de impunidad.

Por otra parte, de las entrevistas realizadas a los fiscales penales del Distrito fiscal de Santa, se obtuvo que, todos coinciden en que el administrador de hecho, es quien en la práctica representa a la empresa sin estar inscrito en los registros públicos, pero los ejerce como si lo estuviera (cuadro 1). En ese contexto, los representantes del Ministerio Público, tienen muy definido la noción de administrador de hecho, donde la persona de facto es quien en realidad representa a la persona jurídica, que no se encuentra inscrita en los registros públicos, empero, ejercer el control absoluto de la persona jurídica.

Todos los entrevistados, coinciden que el administrador de hecho de la persona jurídica, debe tener responsabilidad penal por delitos tributarios, por vulnerar la norma (cuadro 2). Bajo esta postura, se orienta a evitar de algún modo la impunidad, por vacíos en la norma. También todos coinciden que, a efectos de evitar la impunidad, se debe incorporar al administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios (cuadro 3). Ahora bien, esta coincidencia tiene como norte evitar la impunidad, que en ocasiones limita el accionar del Ministerio Público. Por tanto, es importante la incorporación del administrador de hecho como autor de delitos tributarios, ello, debido a que por su propia naturaleza no está formalmente inscrita en los registros públicos, de tal modo que, fácilmente puede burlar la justicia porque fácticamente si ejerce control y gestión de la persona jurídica, siendo necesaria e imperante su incorporación en nuestra legislación penal.

Casi todos sostiene que el vacío legal para imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad (cuadro 4). Es indiscutible que la mayoría sostenga que el vacío legal para imputar al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad. Esta percepción, es en mérito a la imposibilidad de repercusión penal por parte de la fiscalía, más aún, existiendo varios principios como el de legalidad, que frustra el accionar de los fiscales. Por ello, resulta relevante y legítimo la implementación para que la justicia penal también los alcance. Empero, no es del todo cierto que solo sea materia de interpretación, dado que el administrador de hecho a la fecha no tiene responsabilidad penal, por no estar formalmente vinculado con la persona jurídica

Otro punto de coincidencia mayoritaria, las razones por las que se derivan al archivo al administrador de hecho en los delitos tributarios, estriba en la falta de tipicidad y probanza, el vacío legal, no tienen la condición de operador tributario (cuadro 5) los entrevistados señalan es la razón por las que generalmente se archivan las denuncias por delitos tributarios contra el administrador de hecho de las personas jurídicas.

La mayoría coincide que, tratándose de delitos tributarios les resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica, precisando lo difícil que les resulta adquirir pruebas, porque no hay declaración, por lo general las personas no declaran (cuadro 6). En efecto, existe un grave problema de perseguir penalmente al administrador de hecho de persona jurídica en delitos tributarios, ello debido a la dificultad de obtener los medios de prueba suficientes e idóneos para atribuir tal responsabilidad. No obstante, una minoría considera que aún es factible adquirir los medios de prueba, situación que dista mucho de la realidad, porque aún, no se ha condenado ninguna persona en su condición de administrador de hecho, por delitos tributarios.

Los entrevistados en su mayoría sostienen que se debe implementar en nuestra legislación penal vigente la posibilidad de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, ante el vacío legal existente que permite acrecentar la impunidad. También refiere, por la existencia de contradicción no se podría apreciar la complicidad, ya que el administrador de hecho no aportó a realizar el tipo (cuadro 7). En este punto, los entrevistados postulan a la urgente necesidad de implementar en la legislación penal vigente, la posibilidad de imputar al administrador de hecho de la persona jurídica, toda vez que, existe seria limitaciones para perseguir el delito en este extremo lo que da apertura la impunidad

Todos coinciden en la posibilidad que el administrador de hecho, se le asigne la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal (cuadro 8). Esta postura unánime es sumamente relevante la inserción de la condición de sujeto activo al administrador de hecho de la persona jurídica, en la legislación penal vigente, situación que ocurre en otros países, con el propósito de contrarrestar la impunidad que hoy gozan, debido a las limitaciones que tiene los representantes del ministerio público.

Nuevamente, todos coinciden que el administrador de hecho de la persona jurídica se le atribuye la condición de sujeto activo, por tener el poder de decisión y control, especialmente por su conducta de relevancia penal (cuadro 9). En efecto, el administrador de hecho de la persona jurídica, debe contar con la

condición de sujeto a efectos, de imputar responsabilidad penal en especial en delitos tributarios, ello se debe a su condición fáctica dentro de la persona jurídica, es decir, a su poder de decisión y control sobre la misma.

La mayoría sostienen que la representación fáctica que posee el administrador de hecho, generalmente suele evitar obligaciones de contenido contractual, laboral y tributario, por su misma naturaleza de dominio del hecho (cuadro 10). En el punto divergente, suelen contradecirse como ha ocurrido en las preguntas anteriores, esto es, que no se puede reclamar una obligación propia del cargo, si se trata de una representación fáctica, es decir, que legalmente no tiene la representación de la persona jurídica. Por esa razón, acuden a este tipo de vacíos legales para burlar la norma. en tal sentido, es razonable la postura de la mayoría al concluir que, esta representación fáctica del administrador de hecho, permite evadir responsabilidades en todo sentido e incluso para temas penales, debido al vacío legal que les permite seguir actuando con impunidad.

Asimismo, la mayoría considera que el administrador de hecho, aun goza de impunidad debido al vacío legal existente, para ser considerado como autor en los delitos tributarios, en especial el delito de defraudación, adicionándose otras conductas delictuosas ante el incumplimiento de obligaciones (cuadro 11). En realidad, en este extremo el representante del Ministerio Público, poco o nada puede hacer al perseguir el delito, cuando se presenten dificultades en la participación conjunta en los hechos.

La postura mayoritaria, es que a los delitos tributarios se suman, la estafa, el fraude en la administración, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos a la labor que ejerce el administrador de hecho (cuadro 12). En este punto, es acertado lo sostenido por la mayoría, pues los administradores de hecho además de cometer delitos tributarios, se suman los delitos de estafa, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos referentes a su labor. En tal sentido, se adicionan más razones que amerita atender el vacío legal, siendo la única alternativa la implementación en el código penal como autor.

Finalmente, por mayoría, afirman que el administrador de hecho de la persona jurídica siempre utiliza la figura del testaferro para eludir la justicia, fortaleciendo la impunidad (cuadro 13). Esta reflexión mayoritaria, obedece a la razón pues es conocido que el administrador de hecho siempre acude a los testaferros (hombre paja) para continuar su labor delictiva y ocultando información sobre sus movimientos económicos, más aún, con el vacío legal existente tiene todo el poder para hacer y deshacer lo que le plazca, escenario que, desafortunadamente incrementa el nivel de impunidad.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

- Se determina que el argumento, para incorporar en nuestra legislación penal, artículo 27 del Código Penal, como autor al administrador de hecho del delito tributario, es para diferenciar la autoría o participación en forma individual o conjunta con el administrador de derecho, pudiéndole imponer la misma pena o absolverlos, aplicando la teoría material de la posición de garante que desempeñaron en la persona jurídica, para evitar riesgo de impunidad.
- Se ha verificado que el administrador de hecho, por el vacío legal de no ser considerado como autor en el Delito Tributario, realiza acciones para obtener impunidad, como es el empleo de administradores de derecho o testaferros en diversas situaciones, para seguir delinquiendo, como es evadir el pago de impuestos.
- Se ha comprobado que existe riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender el administrador de hecho de la persona jurídica como autor en el delito tributario, como se manifiesta en la muestra analizada del Distrito Judicial Del Santa, en la que se condenó como cómplice primario, al administrador de hecho, y como autora, a la administradora de derecho de un delito tributario; empero, sí se absuelve a la autora, que es la administradora de derecho, por falta de tipicidad (dolo) o antijuricidad, conforme a los fundamentos de la sentencia de vista, conllevaría a la absolución automática del cómplice primario, esto es, del administrador del hecho, por más que haya actuado con dominio en el hecho, en virtud a la aplicación de la accesoriedad limitada.
- Se ha demostrado con la muestra analizada, que existe confusión en la aplicación de distintas categorías jurídicas, de dominio de hecho y de infracción del deber, sobre la participación del administrador de hecho en un delito tributario, por lo que, para evitar esa confusión, es necesario que sea considerado como autor, de esa manera, será irrelevante su participación en el dominio del hecho, o el aporte que hacen al resultado, importando solo la infracción del deber.

5.2. Recomendaciones

- Es necesario incorporar como autor al administrador de hecho de la persona jurídica en la legislación penal, y realizar una regulación expresa para delimitar su concepto, por cuanto, realizan ejercicio real de las funciones de administración material y legal la persona jurídica, y en varios supuestos, para evitar riesgos de impunidad, como es en el caso de delitos tributarios.
- Se debe replicar, con características propias de nuestra sociedad, la legislación penal de otros países como España y Colombia, donde el administrador de hecho de la persona jurídica, se encuentra comprendido como autor, para ello se debe modificar el artículo 27 del Código Penal, debiendo incorporar lo siguiente *"El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica, como socio representante autorizado o de hecho de una sociedad, y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este..."*.
- Se recomienda, mejorar la técnica de recopilación de medios de prueba que pueda acreditar la condición de administrador de hecho, desde el informe de indicios de delitos de la SUNAT, por cuanto, el Código Tributario, desde el 19 de julio de 2012, incorporó en su *Artículo 16-A* la figura de Administrador de Hecho, como *Responsable Solidario para pagar las deudas tributos y cumplir las obligaciones formales*, por lo que al constituir prueba constituida dicho informe, en la Fiscalía, se tendrá como elementos de prueba valioso, para determinar su responsabilidad penal, en las diversas modalidades del delito de defraudación tributaria.
- Se recomienda, capacitar a la SUNAT, Ministerio Público y Poder Judicial, sobre la legislación y jurisprudencia comparada del administrador de hecho, donde se desarrolla la imputación objetiva de su responsabilidad penal, y realizar trabajo conjunto cuando corresponda.

VI. INICIATIVA LEGISLATIVA

6.1. Exposición de motivos

La figura del administrador de hecho es una realidad constante e inevitable en el ámbito de las personas jurídicas (sociedad mercantil). La responsabilidad penal del administrador de una empresa en los delitos de infracción de un deber se estructura a partir de la relación de representación, es evidente que se cierra, en principio, la puerta a una responsabilidad penal también del administrador de hecho. En definitiva, no cualquier decisión de hecho en la actuación de la persona jurídica puede conllevar sin más que quien la realiza sea considerado administrador de hecho. En tal sentido, el término administrador de hecho no solo el administrador de hecho notorio, sino también el administrador de hecho oculto (tanto el que actúa bajo otra apariencia, como el que permanece en la sombra). Ante el vacío legal existente para imputar la responsabilidad penal del administrador de hecho de la persona, en especial, aquellos delitos tributarios donde por lo general el caso termina en el archivo, es necesario insertar en la norma penal vigente la figura del administrador de hecho.

6.2. Fórmula Legal

LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 27 DEL CODIGO PENAL E INCORPORA COMO AUTOR AL ADMINISTRADOR DE HECHO DE LA PERSONA JURIDICA

Artículo 1. Objeto de la ley. -

La presente norma tiene como objetivo incorporar como autor al representante de hecho de la persona jurídica, tipificado en el artículo 27 del Código Penal.

Artículo 2. Modifíquese el artículo 27 del Código Penal.

Modifíquese el artículo 27 del Código Penal que quedara redactado en los siguientes términos.

“El que actúa como órgano de representación autorizado **o de hecho** de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo

legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero si en la representada”

Artículo Único: Modificación del artículo 27 del Código Penal

artículo 27, se adicione la frase “...*órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica...*”. Se considera Administrador de Hecho, el que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica, como socio representante autorizado de una sociedad, o quien actué por él, y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor.

EFFECTO DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACION NACIONAL

La presente norma modifica el artículo 27 del Código Penal, con la finalidad de legislar la incorporación como autor al administrador de hecho que no está prevista, y disuadir a toda aquella persona que representa y conduzca de hecho una empresa en forma notoria u oculta, con fines ilícitos

ANALISIS COSTO BENEFICIO

La presente iniciativa legislativa no implica la asignación de recursos del Tesoro Público. No contraviene con el principio de Equilibrio Presupuestario recogido en el artículo 78 de la Constitución Política del Perú, como beneficio perfecciona la legislación en materia de sanción al administrador de hecho de la persona jurídica y evitar riesgo de impunidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alpaca Pérez, A. (2016). Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano. En, Hurtado Pozo, J. (Dir.) *Temas de derecho penal económico: empresa y compliance. Anuario de Derecho Penal 2013-2014* (pp. 377-419). Perú: Fondo Editorial de la PUCP
- Arenal Lora, L. (2018). *Crímenes económicos en derecho internacional: Propuesta de una nueva categoría de crímenes contra la humanidad*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Sevilla. España.
- Armijo Pliego, A. (2017). *La figura del administrador de hecho y su incidencia en sede concursal*. En, *Revista Lex Mercatoria*. Núm. 6, pp. 9-13. Universidad Miguel Hernández de Elche. España.
- Arroyo Gerónimo, F. K. (2016). *Principios jurídicos doctrinarios que sustentan la punibilidad de los administradores de hecho de las personas jurídicas, para incluirlos en el artículo 27 del código penal peruano*. (Tesis de Maestría). Universidad Privada Antenor Orrego.
- Astarloa, E. (2011). *¿Por fin un concepto unívoco de administrador de hecho en derecho penal y derecho societario?* En, *Revista Actualidad jurídica Uría Menéndez*. Núm. Extra 1, pp. 60-67. Dykinson. España.
- Baena Paz, G. (2017). *Metodología de la investigación. Serie integral por competencias* (3ra ed.). México: Grupo Editorial Patria.
- Behar Rivero, D. S. (2008). *Metodología de la investigación*. Lima, Perú: Ediciones Shalom
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación. Administración, economía, humanidades y ciencias sociales* (3ra ed.). Bogotá, Colombia: Prentice Hall.

Carreras Manero, O. (2015 septiembre). *El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo*. En, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas. Núm. 167.

Corbetta, P. (2010). *Metodología y técnicas de investigación social*. Trad. Marta Díaz Ugarte España: McGraw-Hill.

Fernández Bautista, Silvia: «*La adscripción de un hecho a su autor: la pertenencia del hecho. Especial referencia al administrador*», en Luzón Peña, Diego Manuel (Dir.): *Derecho penal del Estado social y democrático de Derecho: Libro homenaje a Santiago Mir Puig*, La Ley, Madrid, 2010, pp. 563-598.

Fernández Díaz C. y Hernando Chanjan R. (2016). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un estudio comparado entre España y el Perú*.

<http://C:/Users/HOUSE/Downloads/15640-Texto%20del%20art%C3%ADculo-62116-2-10-20161124.pdf>

Fernández Ventosilla A. (2018) *El aporte a ESSALUD realizado por el administrador de hecho*. Universidad de San Martín de Porres.

<https://www.aulavirtualusmp.pe/ojs/index.php/VJ/article/view/1447>

Flores Mestas, O. J. (2018). *Interpretación sistemática del delito de defraudación tributaria en la modalidad de no entrega de retenciones o percepciones de tributos*. (Tesis de Maestría). Pontificia Universidad Católica Del Perú.

García Cavero, P. (2006 Julio). *Otra vez sobre la responsabilidad penal del administrador de hecho: una cuestión general y otra particular*. En, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*. Núm. 3. Universitat Pompeu Fabra. España.

- García Rivero, J. J. (2017). *El administrador de hecho en el derecho societario: concepto, evolución y prueba ante un tribunal*. (Tesis de Maestría). Universidad Internacional de La Rioja. España.
- García Segundo, I. R. (2017). *Control aduanero y régimen sancionador en las exportaciones del Perú*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Granada. España.
- Gil Nobajas, M. S. (2015). *El delito de corrupción en los negocios (art. 286 bis): análisis de la responsabilidad penal del titular de la empresa, el administrador de hecho y la persona jurídica en un modelo puro de competencia*. En, *Revista: Estudios Penales y Criminológicos*. Vol. 35, pp. 567-624. Universidad de Santiago de Compostela. España.
- Gil Nobajas, M. S. (2013). *Delimitación conceptual y atribución de responsabilidad penal al administrador de derecho: una revisión de la doctrina desde la jurisprudencia*. En, *Revista de Derecho penal y criminología - UNED*, núm. 10, pp. 115-154.
- Guillen Polo, L. E. (2017). *La investigación policial del delito de lavado de activos proveniente del ilícito penal tributario, durante el año 2014 y 2015*. (Tesis de Maestría). Pontificia Universidad Católica Del Perú.
- Hernández Martínez, W. D. (2012 agosto). Los supuestos de aplicación del administrador de hecho: un análisis del caso español a propósito de la sociedad por acciones simplificada. En, *Revista Estudios Socio-Jurídicos*. Vol. 14. Núm. 2. Universidad del Rosario. Colombia.
<http://www.scielo.org.co/pdf/esju/v14n2/v14n2a09.pdf>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. & Baptista Lucio M. P. (2014). *Metodología de la investigación* (6ta ed.). México: Mc Graw Hill.
- ilp Abogados (2017). Desmontando la figura del administrador de hecho.

Jakobs, G. (2000), *Derecho penal Parte general, Fundamentos y teoría de la imputación*, (2da ed.). Editorial Marcial Pons

Jequier Lehuedé, E. (2014). Premisas para el tratamiento de los grupos empresariales y administradores de hecho en el derecho chileno. En, *Revista chilena de derecho*. Vol. 41. Núm. 1, pp. 121-152. Pontificia Universidad Católica de Chile: Facultad de Derecho.

Jequier Lehuedé, E. (2015). Responsabilidad por insolvencia en los grupos empresariales. una aproximación a la teoría del administrador de hecho en el derecho chileno. En, *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 42. Núm. 2, pp. 567 – 594.

Juste, J. (2015). *Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad* (artículo 236). Navarra, España: Civitas-Thomson Reuters.

Lerma Gonzales, H. D. (2009). *Metodología de la investigación: propuesta, anteproyecto y proyecto* (4ta ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Lescano Feria, P. A. (2016). *La guarda de hecho y responsabilidad civil*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Oviedo. España.

Ligue Mamani, J. O. (2019). *Problemas dogmáticos en la persecución y consumación de los delitos tributarios y la propuesta de reforma de la ley penal tributaria D. L. N° 813*. (Tesis de Título). Universidad Nacional del Altiplano. Perú.

Linares, M. B. (2017). *El delito de defraudación tributaria. análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP*. (Tesis De Doctorado). Universidad de Sevilla. España.

Mallarino Rubino N. (2019). La aplicación de la figura del administrador de hecho en el ordenamiento jurídico colombiano (Monografía jurídica para optar al título de abogado). Universidad Javerian – Colombia.

[https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/45245/Documento/20Tesis/20PDF](https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/45245/Documento/20Tesis/20PDFMartínez-Buján Pérez, C. (1998). Derecho penal económico, Parte general. Valencia, Tirant lo Blanch.)Martínez-Buján Pérez, C. (1998). Derecho penal económico, Parte general. Valencia, Tirant lo Blanch.

Martí Angulo, J. L. (2017). *La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la administración tributaria ante el delito contra la hacienda pública*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Granada. España.

Mezquita del Cacho, J. (2003 febrero). Un defecto perverso en la normativa sobre inscripción de los ceses de administradores de sociedades de capital. En, *Revista de derecho privado*. Núm. 87, pp. 68-86. España

Mias, C. D. (2018). *Metodología de investigación. Estadística Aplicada e instrumentos en Neuropsicología*. Córdoba, Argentina: Encuentro Grupo Editor.

Mir P. (2004). *Derecho Penal. Parte general*. (9na ed.) Editorial BdeF.

Montoya, M. A. (2015 junio 02). La responsabilidad penal del administrador por vía del artículo 31 del código penal. En, *Abogado penalista Attrio Abogados*. <https://miquelangelmontoya.com/2015/06/02/la-responsabilidad-penal-del-administrador-por-via-del-articulo-31-del-codigo-penal/>

Montoya Vacadéz, D. M. (2013). Autoría y dominio del hecho en los delitos económicos. En, *Revista Derecho Penal y Criminología*. Vol. 34. Núm. 97, pp. 85-112. Universidad Externado de Colombia.

Muñoz Razo, C. (2011). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis* (2da ed.). México: Prentice Hall, Pearson.

- Nakazaki Servigón, C. A. (s.f.). Problemas de aplicación de la figura del funcionario de hecho en la doctrina judicial del sub sistema de justicia anticorrupción del Perú. En, *Portal Sousa & Nakazaki Abogados*.
<http://www.snakazaki.com/storage/app/uploads/public/595/5c5/7af/5955c57af2410318822506.pdf>
- Nino Rojas, V. M. (2011). *Metodología de la Investigación. Diseño y ejecución*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Núñez León, G. G. (2016). *Necesaria regulación de la figura del responsable de hecho de una sociedad mercantil en nuestra ley general de sociedades*. (Tesis de Título). Universidad Privada Antenor Orrego. Perú.
- Ñaupas Paitán, H., Mejía Mejía, E., Novoa Ramírez, E. & Villagómez Paucar, A. (2014). *Metodología de la investigación cuantitativa-cualitativa y redacción de la tesis*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Ossandón Widow, M. M. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios. En, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Núm. 28, pp. 155 – 187
- Paños Pascual, J. M. (2010). Jurisprudencia tributaria. Las paralelas informatizadas y los administradores de hecho. En, *Contable*. Núm 35, pp. 26-28. España.
- Pérez Arias, J. (2013). *Sistema de Atribución de Responsabilidad Penal a las Personas Jurídicas*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Murcia. España.
- Pérez Escolar, R. (1978). Los administradores de hecho y su actuación en el tráfico (comentario a la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado del 24 de junio de 1968). *Revista de Derecho Mercantil*.
- Pino Solano, M. M.; Armero Osorio, V. M. & Cubillos Garzón, C. E. (2010). El administrador de hecho (sas) frente al director oculto. En, *Revista e-*

mercatoria. Vol. 9. Núm. 1, pp.150-178. Universidad Externado de Colombia.

Porfirio Carpio, L. J. (2011). Administradores de hecho y concurso: da mihi factum, dabo tibi ius. En, *Revista Digital Facultad de Derecho: UNED*. Núm. 4, pp. 1-44. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España.

Prades Cutillas, D. (2012). *La responsabilidad del gestor en las sociedades de capital* (Tesis doctoral). Universidad de Comillas. España.

Ragués i Vallès, «La responsabilidad penal del testaferro en delitos cometidos a través de sociedades mercantiles: problemas de imputación subjetiva», *Indret*, 3/2008 (www.indret.com).

Quijano, J. (1985). *La responsabilidad de los administradores en la sociedad anónima*. Valladolid, España: Universidad de Valladolid

Quispe Quenta, V. B. (2017). *Incremento patrimonial no justificado de profesionales en derecho y su relación en la lucha contra la evasión tributaria en la ciudad de Tacna 2016*. (Tesis de Título). Universidad Privada De Tacna. Perú.

Quispe Quinto, L. I. (2019). *La obligación tributaria y las actividades ilícitas en el Perú*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional Federico Villareal. Perú.

Ragués i Vallès, R. (2008). La responsabilidad penal del testaferro en delitos cometidos a través de sociedades mercantiles: problemas de imputación subjetiva. En, *Revista para el Análisis del Derecho – INDRET*, Universitat Pompeu Fabra.

Righi, E. (2005). *Derecho Penal Parte general*. Editorial Abeledo Perrot.

Roxin, C. (2000). *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal* (7ma ed.). Editorial Marcial Pons.

- Sabogal Bernal, L. F. (2017). *El deber de lealtad y los conflictos de intereses de los administradores de sociedades*. (Tesis de Doctorado). Universidad Complutense De Madrid. España.
- Salinas Mora, R. H. (2017). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Análisis de derecho comparado*. (Tesis de doctorado). Universidad de Sevilla. España
- Silva Ruiz, J. L. (2018). *El incumplimiento de la ley penal tributaria por parte del órgano administrativo del tributo en la ciudad de Cajamarca periodo: 2014-2016*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional De Cajamarca. Perú.
- Silva Sánchez, J. M. (2014). *La responsabilidad en los delitos especiales*. Editora BdeF.
- Silva Sánchez, J. (2002), "El actuar en lugar de otro en el Código penal español", en GARCÍA CAVERO, PERCY (Coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas órganos y representantes*, Lima, Ara Editores, 2002.
- Tomás Hoyos D. (2019). *El delito de administración desleal: revisión de los elementos normativos del artículo 250 b del código penal colombiano. Una mirada a la doctrina y al derecho comparado*. Monografía como requisito parcial para optar al título de abogado. Universidad Eafit Escuela de Derecho Medellín.
https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/15688/Tomas_Hoyos_Duque_2019.pdf
- Torres Cadavid, N. (2018). El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP. En, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología - RECPC 20-29*. Universidad de Granada.

Valderas Sánchez, M. I, (2017). *Falsedad ideológica en el ámbito tributario: evolución y dogmática*. (Tesis de Doctorado). Universidad Complutense De Madrid. España.

Vázquez Serrano, I. (2018). *El principio de jurisdicción universal (o la búsqueda del equilibrio entre lo posible y el deber ser)*. (Tesis de Doctorado). Universidad de Murcia. España.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=220477>

ANEXOS

ANEXO 01. MATRIZ DE CONSISTENCIA

: El administrador de hecho de la persona jurídica como autor en delitos tributarios. Argumentos para su incorporación en la legislación

Maestrante : Angélica Elvira Bayes Antúnez

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPOTESIS
<p>Problema General ¿Cuáles son los argumentos para incorporar en nuestra legislación penal, al administrador de hecho de una persona jurídica, como autor de delitos tributarios?</p>	<p>Objetivo General Determinar los argumentos para incorporar al administrador de hecho de una persona jurídica, en nuestra legislación penal, como autor de delitos tributarios, para evitar el riesgo de impunidad.</p>	<p>General Los argumentos para incorporar en nuestra legislación penal, como autor en el delito tributario al administrador de hecho, es para diferenciar la autoría o participación con el administrador de derecho, pudiéndole imponer la misma pena, aplicando la teoría material de la posición de garante que tuvieron en la persona jurídica, para evitar riesgo de impunidad.</p>
<p>Problema Especifico 01 ¿Cuáles son las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario?</p>	<p>Objetivo Especifico 01 Describir y verificar las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario.</p>	<p>Hipótesis Especifico 01 Las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario, es emplear administrador de derecho o testaferros, para seguir delinquiendo, como es evadir pago de impuestos.</p>
<p>Problema Especifico 02</p>	<p>Objetivo Especifico 02</p>	<p>Hipótesis Especifico 02</p>

<p>¿Cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa?</p>	<p>Analizar y comprobar cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa.</p>	<p>El riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa, se manifiesta al comprenderlo sólo como cómplice, y en virtud de la accesoriedad limitada, puede quedar impune al absolverse al autor.</p>
<p>Problema Especifico 03 ¿Cómo se aplicando en el Distrito Judicial Del Santa, las categorías jurídicas sobre la participación del administrador de hecho?</p>	<p>Objetivo Especifico 03 Analizar, como se está aplicando las distintas categorías sobre la participación del administrador de hecho, en un delito tributario en el Distrito Fiscal Del Santa.</p>	<p>Hipótesis Especifico 03 En el Distrito Fiscal Del Santa, se está aplicando distintas categorías jurídicas de dominio de hecho y de infracción del deber, sobre la participación del administrador de hecho, lo que genera confusión, por lo que es necesario que sea considerado como autor, para que aplique solo su infracción del deber.</p>

Dirigido a Fiscales del Ministerio Público

Título:

“El administrador de hecho de la persona jurídica como autor en delitos tributarios. Argumentos para su incorporación en la legislación”

Entrevistado

Cargo

Institución

OBJETIVO GENERAL

Determinar los argumentos para incorporar al administrador de hecho de una persona jurídica, en nuestra legislación penal, como autor de delitos tributarios, para evitar el riesgo de impunidad.

Preguntas:

1. ¿Qué noción tiene usted, sobre el administrador de hecho de una persona jurídica?

.....
.....
.....

2. ¿Considera usted que, el administrador de hecho de una persona jurídica, también tiene responsabilidad penal en los delitos tributarios?

.....
.....
.....

3. ¿Cuál es su opinión, respecto a la incorporación del administrador de hecho de una persona jurídica como autor de delitos tributarios?

.....
.....
.....

4. ¿Considera usted que, al administrador de hecho de la persona jurídica, se le otorgue la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal, como ocurre en otros países?

.....
.....
.....

5. ¿Considera usted que, el administrador de hecho de la persona jurídica al tener el poder de decisión y control, y en especial, por su conducta de relevancia penal amerita la atribución de sujeto activo?

.....
.....
.....

6. ¿Qué opina usted ¿Que el administrador de hecho de la persona jurídica, al tener representación fáctica suele evitar obligaciones contractuales, laborales y tributarias?

.....
.....
.....

OBJETIVO ESPECIFICO 1

Describir y verificar las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario

Preguntas:

1. En su opinión, ¿Qué acciones delictuosas estaría cometiendo el administrador de hecho de la persona jurídica que le permita gozar de impunidad, por la existencia de un vacío legal en delitos tributarios?

.....
.....
.....

2. En su opinión, ¿Qué otros delitos cometen el administrador de hecho de la persona jurídica, por la existencia de vacío legal en su responsabilidad penal?

.....
.....
.....

3. ¿Considera Ud., que el administrador de hecho de la persona jurídica, siempre utiliza la figura del testaferro para evadir la justicia, lo que fortalece su impunidad?

.....
.....
.....

4. ¿Considera Ud., que este vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad?

.....
.....

OBJETIVO ESPECIFICO 2

Analizar y comprobar cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa.

Preguntas:

1. En su opinión ¿Cuáles son las razones por las que se derivan al archivo al administrador de hecho en los delitos tributarios?

.....

.....

.....

2. ¿Considera usted que, en los delitos tributarios resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica?

.....

.....

.....

3. ¿Considera usted que, ante la existencia de un vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, se debe implementar en nuestra legislación penal vigente, en aras de contrarrestar la impunidad?

.....

.....

.....

SELLO Y FIRMA

ANEXO 03. MATRIZ DE TRIANGULACION – FISCAL

PREGUNTA	A1. Nelly Valderrama	A2. Ronald Aquino	A3. Lorena Giraldo	A4. Freddy Christian Gonzales Pérez	A5. Zamora
OBJETIVO GENERAL: Determinar los argumentos para incorporar al administrador de hecho de una persona jurídica, en nuestra legislación penal, como autor de delitos tributarios, para evitar el riesgo de impunidad.					
1. ¿Qué noción tiene usted, sobre el administrador de hecho de una persona jurídica?	Persona que sin la formalidad de nombramiento ejerce el cargo, manteniendo el control y gestión de la persona jurídica	En la práctica es el que representa la empresa sin estar inscrito en los registros públicos	De facto	Administrador en la práctica, sin la formalidad de ley	Es aquella persona que sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador, ejerce función como si estuviese registrado
Convergencia	Todos coinciden en que el administrador de hecho, es quien en la práctica representa a la empresa sin estar inscrito en los registros públicos, pero los ejerce como si lo estuviera.				
Divergencia	Ninguna				
Análisis	El administrador de hecho, es la persona que de facto representa a la persona jurídica, que no se encuentra inscrita en los registros públicos, empero, ejercer el control absoluto de la persona jurídica.				
2. ¿Considera Ud., que el administrador de hecho de una persona jurídica, también tiene responsabilidad penal en los delitos tributarios?	Si debería	Debería	Si	Si	Sí, siempre y cuando cometa algún delito previsto en la norma

Convergencia	Todos coinciden que el administrador de hecho de la persona jurídica, debe tener responsabilidad penal por delitos tributarios, por vulnerar la norma				
Divergencia	Ninguna				
Análisis	Que el administrador de hecho, debe asumir la responsabilidad penal en materia de delitos tributarios, ante la lesión de la norma vigente				
3. ¿Cuál es su opinión, respecto a la incorporación del administrador de hecho de una persona jurídica como autor de delitos tributarios?	Correcta, para evitar impunidad porque en realidad son las que ejercen el control y gestión de la empresa	En la práctica se da mucho, no aparece en el papel, debería estar como delito	Debe ser como autor	Que si estaría incorporado	Positiva, por cuanto, como todo funcionario de una entidad sea pública o privada, debe adecuarse a las reglas y normas de la entidad.
Convergencia	Todos coinciden que a efectos de evitar la impunidad, se debe incorporar al administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios.				
Divergencia	Ninguna				
Análisis	Con el propósito de evitar la impunidad que limita el accionar del Ministerio Público, es importante la incorporación del administrador de hecho como autor de delitos tributarios, ello, debido a que por su propia naturaleza no está formalmente inscrita en los registros públicos, por ende, fácilmente puede burlar la justicia porque fácticamente si ejerce control y gestión de la persona jurídica, siendo necesaria su incorporación.				
Objetivo Específico 1: Describir y verificar las acciones que realiza el administrador de hecho de la persona jurídica, para obtener impunidad, al no ser considerado como autor en el delito tributario.					
1. ¿Qué acciones delictuosas estaría cometiendo el	Asumir obligaciones frente a terceros y luego incumplirlas,	Todo, defraudación, delitos se amparan	Fraude, derecho tributario	Las mismas descritas en el tipo penal	Podría ser un delito tributario

administrador de hecho de la persona jurídica que le permita gozar de impunidad, por la existencia de un vacío legal en delitos tributarios?	desconociendo la empresa o persona jurídica de las facultades de las que se le investigó	porque no tiene título es un delito especial.			
Convergencia	La mayoría considera los delitos tributarios en especial el delito de defraudación, por su naturaleza de ser un delito especial, asimismo, se adiciona otras acciones delictuosas ante el incumplimiento de obligaciones.				
Divergencia	Ninguna				
Análisis	Las acciones delictuosas de impunidad que materializa el administrador de hecho, por lo general son delitos tributarios, ello por el vacío legal que le da apertura a continuar delinquiendo, pues aquí poco o nada puede hacer el representante del Ministerio Público, al perseguir el delito.				
2. ¿Qué otros delitos cometen el administrador de hecho de la persona jurídica, por la existencia de vacío legal en su responsabilidad penal?	Estafa, fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo	Fraude en la administración de persona jurídica	Varios delitos, delitos tributarios	Ninguno, no existiría vacío	podría cometer falsificación de documentos, fraude procesal, etc.

Convergencia	La mayoría considera que además de los delitos tributarios, se adiciona, el delito de estafa, de fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos a la labor que ejerce el administrador de hecho.				
Divergencia	Aquí señala que ninguno porque no existirá vacío, sin embargo, en la pregunta anterior refiere que si es importante la incorporación del administrador de hecho de la persona jurídica como autor de delitos tributarios.				
Análisis	La mayoría sostiene que adicional a los delitos tributarios que suele cometer el administrador de hecho de la persona jurídica, también comete los delitos de estafa, fraude en la administración de personas jurídicas, violación de la libertad de trabajo, falsificación de documentos, fraude procesal y otros delitos conexos referentes a su labor. Por ello, suman más razones para superar este vacío legal por medio de su implementación en el código penal como autor.				
3. ¿Considera Ud., que el administrador de hecho de la persona jurídica, siempre utiliza la figura del testafarro para evadir la justicia, lo que fortalece su impunidad?	Muchas veces	Si	Si	No, ya que es factible su identificación y sanción	No
Convergencia	La mayoría coincide que, el administrador de hecho de la persona jurídica siempre utiliza la figura del testafarro para eludir la justicia, fortaleciendo la impunidad.				
Divergencia	Solo uno considera que no, porque refiere que es factible su identificación y sanción				
Análisis	Esta postura es de esperarse, debido a que el administrador de hecho se sostiene en testafarros para continuar ejecutando su labor delictiva y ocultando información sobre sus movimientos económicos, más aun, con el vacío legal existente tiene todo el poder para hacer y deshacer lo que le plazca, escenario que, desafortunadamente incrementa el nivel de impunidad.				

4. ¿Considera Ud., que este vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad?	Si	Si	Si .	No, es cuestión de interpretación	Si
Convergencia	La mayoría considera que el vacío legal para imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad.				
Divergencia	Solo uno considera que no, porque según refiere es cuestión de interpretación				
Análisis	Es indiscutible que la mayoría sostenga que el vacío legal para imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, propicia la impunidad. Toda vez que, imposibilita la acción de repercusión penal por parte de los representantes del ministerio público, más aun, existiendo varios principios como el de legalidad, que frustra el accionar de los fiscales. Por ello, resulta relevante y legítimo la implementación para que la justicia penal también los alcance. Empero, no es del todo cierto que solo sea materia de interpretación, dado que el administrador de hecho a la fecha no tiene responsabilidad penal, por no estar formalmente vinculado con la persona jurídica.				
Objetivo Específico 2: Analizar y comprobar cómo se manifiesta el riesgo de impunidad, ante el vacío legal de no comprender como autor al administrador de hecho de la persona jurídica, en el Distrito Judicial Del Santa.					
1. ¿Cuáles son las razones por las que se derivan al archivo al administrador de	Falta de tipicidad y de probanza	Son delitos especiales, no tiene la condición de operador tributario	Vacío legal	Falta de criterio de la autoridad que archiva el caso	Porque no está regulado en la norma

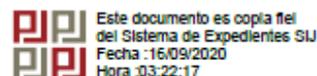
hecho en los delitos tributarios?					
Convergencia	Coinciden en la falta de tipicidad y probanza, el vacío legal, no tienen la condición de operador tributario				
Divergencia	Solo uno considera que por falta de criterio de la autoridad se archiva el caso				
Análisis	Los entrevistados en su mayoría considera que las razones por las que generalmente se archivan las denuncias por delitos tributarios contra el administrador de hecho de las personas jurídicas,				
2. ¿Considera usted que, en los delitos tributarios resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica?	Si	Es difícil, como lo pruebas, no hay declaración, en un proceso de investigación la gente no declara.	Si	No, si es factible con la actividad probatoria correcta	No
Convergencia	La mayoría coincide que, tratándose de delitos tributarios, les resulta difícil identificar al administrador de hecho de la persona jurídica, precisando lo difícil que les resulta adquirir pruebas, porque no hay declaración, por lo general las personas no declaran.				
Divergencia	Aquí expresan que si es factible con la actividad probatoria correcta.				
Análisis	Existe un grave problema de perseguir penalmente al administrador de hecho de persona jurídica en delitos tributarios, ello debido a la dificultad de obtener los medios de prueba suficientes e idóneos para atribuir tal responsabilidad. Empero, una minoría considera que aún es factible adquirir los medios de prueba, situación que dista mucho de la realidad, porque aun, no se ha condenado ninguna persona en su condición de administrador de hecho, por delitos tributarios.				
3. ¿Considera usted que, ante la existencia de un	Si	Si se debe considerar, ya que hay contradicción	Si artículo 27	No existiría vacío legal, es cuestión de interpretación con	Si

<p>vacío legal de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, se debe implementar en nuestra legislación penal vigente, en aras de contrarrestar la impunidad?</p>		<p>porque no se podría apreciar la complicidad, ya que el administrador de hecho NO aporato a realizar el tipo</p>		<p>actividad probatoria en factible identificar el administrador de hecho y sancionarlo</p>	
<p>Convergencia</p>	<p>La mayoría sostiene que se debe implementar en nuestra legislación penal vigente la posibilidad de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, ante el vacío legal existente que permite acrecentar la impunidad. También refiere, por la existencia de contradicción no se podría apreciar la complicidad, ya que el administrador de hecho no aporato a realizar el tipo.</p>				
<p>Divergencia</p>	<p>Un mínimo expresa que no existe un vacío legal, por tanto, es cuestión de interpretación con actividad probatoria para identificar al administrador de hecho y sancionarlo.</p>				
<p>Análisis</p>	<p>Aquí la mayoría de entrevistados postulan que urge la necesidad de implementar en la legislación penal vigente, la posibilidad de imputar responsabilidad penal al administrador de hecho de la persona jurídica, toda vez que, existe seria limitaciones para perseguir el delito en este extremo lo que da apertura la impunidad.</p>				
<p>Objetivo Especifico 3: Analizar la postura del derecho comparado, sobre la responsabilidad penal del administrador de hecho en delito tributario, para evitar riesgos de impunidad.</p>					
<p>1. ¿Considera usted que, al administrador de hecho de la</p>	<p>Si</p>	<p>Si</p>	<p>Si</p>	<p>Si se le otorga</p>	<p>Si</p>

persona jurídica, se le otorgue la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal, como ocurre en otros países?					
Convergencia	Sobre la posibilidad que al administrador de hecho se le asigne la condición de sujeto activo en nuestra legislación penal, todos coinciden que si				
Divergencia	Ninguno				
Análisis	Aquí todos concluyen que es sumamente relevante la inserción de la condición de sujeto activo al administrador de hecho de la persona jurídica, en la legislación penal vigente, situación que ocurre en otros países, con el propósito de contrarrestar la impunidad que hoy gozan, debido a las limitaciones que tiene los representantes del ministerio público.				
2. ¿Considera usted que, el administrador de hecho de la persona jurídica al tener el poder de decisión y control, y en especial, por su conducta de relevancia penal amerita la atribución de sujeto activo?	Si	Si, podría ser cómplice	Si como autor y como cómplice en caso subsiste el vacío	Si	Si
Convergencia	Todos coinciden que, el administrador de hecho de la persona jurídica se le atribuye la condición de sujeto activo, por tener el poder de decisión y control, especialmente por su conducta de relevancia penal				

Divergencia	Ninguno				
Análisis	Se infiere que todos postulan a que el administrador de hecho de la persona jurídica, debe contar con la condición de sujeto a efectos, de imputar responsabilidad penal en especial en delitos tributarios, ello se debe a su condición fáctica dentro de la persona jurídica, es decir, a su poder de decisión y control sobre la misma.				
3. ¿Que el administrador de hecho de la persona jurídica, al tener representación fáctica suele evitar obligaciones contractuales, laborales y tributarias?	Si se tiene el control y gestión de la persona jurídica en la realidad y por ende, el dominio del hecho.	Si, por algo lo hace para evitar	Si	No comparto la opinión	No me parece correcto, por cuanto, debe asumir las obligaciones propias del cargo que ostenta, según su reglamento o norma pertinente.
Convergencia	La mayoría concluyen que la representación fáctica que posee el administrador de hecho, generalmente suele evitar obligaciones de contenido contractual, laboral y tributario, por su misma naturaleza de dominio del hecho.				
Divergencia	No comparten esa postura, por cuanto debe asumir las obligaciones propias del cargo que ostenta.				
Análisis	En la divergencia, suelen contradecirse como ha ocurrido en las preguntas anteriores, esto es, que no se puede reclamar una obligación propia del cargo, si se trata de una representación fáctica, es decir, que legalmente no tiene la representación de la persona jurídica. Por esa razón, acuden a este tipo de vacíos legales para burlar la norma. en tal sentido, es razonable la postura de la mayoría al concluir que, esta representación fáctica del administrador de hecho, permite evadir responsabilidades en todo sentido e incluso para temas penales, debido al vacío legal que les permite seguir actuando con impunidad.				

ANEXO 4. SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA



Expediente N° 00166-2015-87-2501-JR-PE-05.
Imputados: Elina Anita Huertas Peláez y otros.
Delito: Delito Tributario – Defraudación tributaria.
Agravada: SUNAT
Declara nula sentencia condenatoria.

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DEL SANTA PRIMERA SALA PENAL DE APELACIONES

SENTENCIA DE VISTA

Resolución número: cuarenta y seis.

Nuevo Chimbote, diez de junio
del año dos mil diecinueve.

OIDOS Y VISTOS:

En mérito al recurso de apelación interpuesto por las defensas técnicas de los sentenciados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, es materia de revisión por éste Superior Colegiado, la sentencia condenatoria contenida en la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal Mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT; y como tal se les impuso nueve años de pena privativa de la libertad en calidad de efectiva y setecientos treinta días – multa, equivalente a cuatro mil quinientos sesenta y dos soles; y, se fijó la reparación civil en la suma de treinta y ocho mil doscientos sesenta y siete soles a favor de la agraviada; entre otros.

Luego de escuchar los argumentos expuestos por la defensas técnicas de los sentenciados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, el representante del Ministerio Público, la Procuradora de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT; y, al sentenciado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro, que se registraron en el audio y video respectivo, no habiéndose admitido nuevo medio probatorio, la causa se encuentra expedita para resolver.

Y CONSIDERANDO:

Motivo de la impugnación

1. La defensa técnica de la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez solicitó que la sentencia impugnada, que condenó a su defendida como autora del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal Mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, se revoque y



se le absuelva, por cuanto si se realizó el pago de la deuda tributaria, y la sentenciada recurrente no participó en ningún acto de falsificación de ningún documento para obtener crédito fiscal; alegando que: **a)** respecto a la motivación de la sentencia, se estableció que la sentenciada recurrente como operadora tributaria y representante legal de Consorcio Huanchuy era quien se encontraba obligada a pagar la obligación tributaria ante la SUNAT; sin embargo dicha motivación no es correcta por cuanto los artículo 7º, 8º y 9º del Código Tributario establecen que el deudor tributario es el contribuyente, el representante directo, el gerente, quien tiene esa obligación; la sentenciada recurrente es la responsable tributaria, que sin tener la condición de contribuyente debe efectivamente asumir por medio de ella el pago, por lo que ella asumió su labor pese a que fue contratada como secretaria, conforme se ha establecido también en la sentencia; **b)** a pesar que se atribuye a la sentenciada recurrente la obligación de pagar, Consorcio Huanchuy tiene un patrimonio independiente, respecto al cual la sentenciada recurrente no tiene disponibilidad de dinero para poder pagar, en la página veinticinco de la sentencia se establece que Consorcio Huanchuy pagó el monto de la deuda tributaria y asimismo se establece que debía quince mil soles y también se señala que de acuerdo a la declaración jurado pagaron quine mil veintiún soles, es decir también se pagó; **c)** respecto a la motivación fáctica, se le atribuye a la sentenciada recurrente, teniendo en cuenta las declaraciones de los peritos, que no constituyen medios probatorios suficientes, ya que se atribuye a la sentenciada recurrente el haber asumido un pago de crédito tributario mediante documentos falsos, no existiendo medio probatorio que acredite que Elina Huertas Peláez hizo uso o tuvo conocimiento de documentación falsa, como se le atribuye; **d)** no se evidencia que Elina Huerta Peláez realizara algún acto de falsificación de documentos y tampoco se demostró la intención dolosa, pues de las declaraciones de sus co procesados, queda claro que Elina Huertas Peláez no tenía conocimiento de contabilidad, de empresa, nunca fue representante legal de ninguna entidad, ni conocía de cuestiones tributarias, siendo la labor de ella la de secretaria, por tanto tampoco se puede ubicar actuación dolosa en ella; así, Acosta Cruzado y el contador, han manifestado que Elina Huertas Peláez tenía labores de oficina; **e)** respecto a la presunción de inocencia, se debe tener en cuenta que la sentenciada recurrente había sido separada del proceso por haber sido utilizada, sin embargo la Sala ordenó que dentro del proceso se estableciera su responsabilidad penal y por eso se incluyó en el mismo, siendo la imputación el haber omitido ejercer su deber institucional de organizar la actividad económica empresarial y haber permitido que se utilicen comprobantes de pago falsos; sin embargo, no existe medio probatorio alguno que vinculen a la sentenciada recurrente Elina Huertas Peláez con documentación falso; y, **f)** además, se le atribuye una conducta de comisión por omisión, cuestionándole el no haber realizado pagos o no darse cuenta que había documentación falsa para obtener el beneficio del crédito tributario, por lo cual la fiscalía actuando desde el punto de vista de la legalidad le atribuye responsabilidad; pero, se está invocando el criterio discrecional de justicia, es decir la valoración, el conocimiento desde el punto de vista de la equidad y la justicia y la presunción de inocencia; la sentenciada recurrente



durante el proceso se acogió al silencio por ser para ella un mundo desconocido, pues a ella lo contrataron como secretaria, pero resultaron designándola como operadora tributaria con una intención evidentemente de ocasionarle responsabilidad, si es que la hubiera, por lo cual se invoca aplicar el criterio discrecional de justicia, porque no solamente es la cuestión de legalidad, sino de ver la intención, la conducta, la voluntad dolosa, o que la sentenciada recurrente fue contratada para trabajar como secretaria y la involucraron en una representatividad legal y operador tributaria que ella desconocía.

2. La defensa técnica del sentenciado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro solicitó que la sentencia impugnada, que condenó a su defendido como cómplice primario del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, se revoque y se le absuelva, por cuanto la acusación fiscal adolece de los medios probatorios para poder imputar al sentenciado recurrente en su calidad de contador su participación, asimismo el informe de indicio de delito tributario emitido por la SUNAT adolece de deficiencias de forma y de fondo; alegando que: a) el delito tributario es un delito especial y en el presente caso la imputación es como consecuencia de operaciones no reales, no obstante ello, en el Informe de Indicios de Delito Tributario 299-2013, no se menciona cuál de los dos incisos del artículo 44º de la Ley del I.G.V. es el afectado, entendiéndose que el inciso a) se refiere a la simulación absoluta y el inciso b) a la simulación relativa; en juicio oral la perito señaló que se trataba del inciso a), sin embargo ello no fue señalado en el informe; b) al sentenciado recurrente se le imputa haber presentado una declaración jurada, el artículo 174º del Código Tributario en adelante, establece cuales son las obligaciones formales y el artículo 176º en específico refiere sobre la obligación de presentar declaraciones, entonces no se puede considerar como delito una obligación establecida por el Estado a través de su potestad tributaria; c) la imputación tiene como base las operaciones no reales, aun cuando esta fuera según lo establecido en el inciso a) o b), se debe tener plenamente identificados proveedores, beneficiarios, que en este caso es el contribuyente, pero entre ambos tiene que haber un nexo, una vinculación para poder determinar un delito fiscal, pues de no ser así ello queda solamente en el ámbito administrativo, pues no todas las operaciones no reales constituyen delito, solamente aquellas en las cuales se ha demostrado los verbos rectores que se establecen en el Decreto Legislativo 813, artículo 1º, cualquier artificio, engaño, astucia, ardid o forma fraudulenta; en el presente caso ninguno de los verbos rectores encaja la actuación de sentenciado recurrente Elvis de la Cruz Velesmoro, quien sólo se limitó a realizar actividades en su calidad de contador, como son presentar declaraciones, no pudiéndose señalar que ello constituye delito pues crearía un escenario de total inseguridad jurídica, dado que se trata de un deber de parte del profesional, y al mismo tiempo es un deber formal que exige el Código Tributario en el artículo 176º; c) la imputación contra el sentenciado recurrente se basa en la declaración presentada en el año dos mil trece, pero el informe de indicios de delito tributario, se señala que



el periodo fiscalizado es diciembre del año dos mil doce, venciendo la obligación tributaria durante los primeros quince días del mes siguiente, por lo cual no se podría considerar los datos de la declaración jurada anual respecto de un periodo tributario; asimismo, el Consorcio fue formado para una obra en concreto y tenía un objetivo central, pero la administración sólo va respecto de un periodo tributario, por lo que al señalarse que existe una simulación absoluta, se debió corroborar que la obra no existió, lo cual no es así, porque la sentencia recurrida argumenta que se corroboró frente a la Municipalidad la entrega de facturas con la cual se le pagaba al Consorcio, lo que desvirtúa que se trate de las operaciones no reales señaladas en el inciso a), y en todo caso se tratara del inciso b), simulación relativa, tendría que identificarse que entre los proveedores y el contribuyente hubo un beneficiario, lo cual no fue demostrado en el presente proceso, porque los proveedores señalaron que no realizaron actividad comercial en favor del Consorcio Huanchuy, y adicionalmente dos de estos proveedores nunca fueron ubicados en sus domicilios fiscales, pero teniendo en cuenta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el Expediente 7279-2013, la administración tributaria debió ubicar a los contribuyentes inclusive al domicilio del DNI; d) asimismo, se señala que la imputación se basa en declaraciones testimoniales de Jorge Alberto Pajares y Silvana Miranda, sin embargo ellos no refirieron en ningún momento que el sentenciado Elvis de la Cruz Velesmoro servía como nexo entre los proveedores o los clonadores de las facturas para poder beneficiar al Consorcio Huanchuy, al contrario, por ello se trata de una subjetividad que no merece ser tomada en consideración, porque bajo dicha premisa cualquier persona podría alegar lo que considere y perjudicar a cualquier otro sujeto; adicionalmente, se señala la declaración del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, quien en un momento dijo que Elvis de la Cruz Velesmoro le ofrecía facturas con el porcentaje del 3% o 5%, lo cual es una subjetividad, por lo que debió pasar los filtros objetivos, subjetivos y la coherencia que debía de tener cuando el co imputado hace una declaración en contra; e) se señala que una carta poder en la cual la representante legal del Consorcio Huanchuy le otorga facultades para intervenir en un proceso de fiscalización, es una prueba de cargo, lo cual es absurdo pues no se puede señalar que por ser representante en un procedimiento administrativo se incurra en responsabilidad penal, en todo caso lo que se podría presentar es una responsabilidad funcional en caso no hubiera realizado bien su labor, pero ello no constituye delito tributario; y, f) respecto a la declaración de Toro Estrada, éste en ningún momento refirió que Elvis de la Cruz Velesmoro haya sido un procesador o un clonador de las facturas, todas las declaraciones guardan una ilación y una coherencia cuando refieren que tenían conocimiento quien era el contador, no obstante ello, en ningún momento lo sindicaron como la persona encargada de hacer una clonación.

3. La defensa técnica del sentenciado Juan Carlos Acosta Cruzado solicitó que la sentencia impugnada, que condenó a su defendido como cómplice primario del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal Mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, se



revoque y se le absuelva, o en su caso se declare la nulidad de la misma, por existir una violación al debido proceso, al realizarse en la sentencia una interpretación indebida de la norma, y una incorrecta o indebida valoración de la prueba; alegando que: **a)** existe pronunciamiento de la Corte Suprema respecto a que en el caso de delitos tributarios cuando estos son cancelados antes del inicio de la investigación de las diligencias preliminares por parte del Ministerio Público no procede continuar con la acción toda vez que existe un perdón; en el informe de delitos tributarios, que contiene la investigación en sede administrativa donde se determina exactamente que hizo y a que conclusiones llegaron, la representante legal común al realizar su manifestación señaló que ella cancelaría lo que liquide la administración tributaria e inicialmente pagó cinco mil soles, teniendo un saldo de treinta mil soles, teniendo en cuenta que cuando una empresa constructora le factura a una entidad, del I.G.V. que le está facturando le retiene un determinado porcentaje con la finalidad de pagar el I.G.V. adelantado y eso queda en las cuentas de la SUNAT, no a disposición del contribuyente, en ese extremo en el informe de delitos tributarios se concluye el día dieciocho de diciembre del año dos mil trece, fecha en la cual el Consorcio Huanchuy ya había hecho pagos hacia la administración, y eso lo acredita la representante legal común, donde señala que el treinta y uno de enero del año dos mil trece pagó quince mil ciento cincuenta soles, el veinte de noviembre del año dos mil trece pagó cinco mil soles, el seis de diciembre pagó veinte mil soles, el treinta y uno de diciembre pagó cuarenta mil soles y otro depósito de veintinueve mil ochocientos veinticuatro soles, haciendo un total de ciento nueve mil setenta y nueve soles, más los treinta mil soles de saldo a favor, ya se habría cancelado la obligación; sin embargo, la administración tributaria a través de los documentos que obran en la carpeta fiscal en ocasión de una oposición al sobreseimiento señaló que la deuda no solamente era de ciento once mil soles y algo por el tributo insoluto, sino que hacen un cálculo de interés a fecha dieciocho de agosto del año dos mil quince, obviando liquidar respecto a cada pago realizado, ello con la finalidad de que los intereses crezcan para que la deuda fuera mucho mayor y con los pagos efectuados por el contribuyente sea insuficiente para alcanzar esa obligación contenida en la carpeta fiscal y que como existía un saldo pendiente, procede la investigación, y como consecuencia de ello una condena de nueve años para todas las personas involucradas; de lo cual se tiene que existe una valoración de la prueba totalmente incorrecta, de igual forma incorrecta aplicación de la norma, pues el pago se realizó antes de la fecha de investigación; **b)** para condenar se invoca el artículo 5º.d de la Ley Penal Tributaria, que señala que la pena será no menor de 8 ni mayor de 12, y con 730 días multa, si en las conductas tipificadas en el artículo 1º y 2º, concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes: utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario, cuando los monto de los tributos dejados de pagar superen los 100 U.I.T. -el U.I.T. vigente a ese tiempo era tres mil quinientos soles-, y el tercer agravante dice cuando el agente forme parte de una organización delictiva, no encontrándose probado ninguna de las tres agravantes, por lo cual no se aplicó la norma; y, **c)** todos los pagos hechos por



la representante legal común fueron de conocimiento del fiscal y ellos debieron promover las pruebas de descargos con la finalidad de evidenciar si hay una verdadera imputación de cargos con fines condenatorios, y en esa formulación de descargos la fiscalía debió correrle traslado a la SUNAT para que haga una investigación conforme a los periodos que fueron pagados, pues en realidad la deuda se encuentra pagada y además se tiene un saldo a favor del contribuyente, por lo cual existe una violación al debido proceso, porque la prueba que debió desarrollarse en etapa de investigación fiscal, y actuarse en etapa de juzgamiento no fue la que correspondía a los hechos reales, fueron modificadas por error involuntario o por mala intención.

De los argumentos del Ministerio Público

4. El representante del Ministerio Público señaló que su pretensión era que se declararan infundados los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia recurrida y se confirmara la misma en todos sus extremos, por los alegatos siguientes: **a)** el delito que se atribuye a los tres ciudadanos condenados se refiere al delito de evasión tributaria, para la comisión del mismo los sentenciados presentaron documentos falsos, lo cual configura un tipo de defraudación, con la finalidad de evadir impuestos, puesto que deberían pagar un monto mayor a la ínfima cantidad que pagaron a la SUNAT, y lógicamente los beneficiarios fueron los sentenciados; **b)** el marco normativo, jurisprudencial en las sentencias casatorias, establece que en segunda instancia no se puede dar un valor probatorio distinto a aquellas actuaciones que fueron realizadas en la etapa correspondiente del juicio oral, salvo excepciones, las cuales no fueron expuestas en este caso, por lo cual todos los argumentos vertidos solamente se basan en expresiones sin ningún tipo de prueba; **c)** respecto a los argumentos de Elina Huertas, en la sentencia está debidamente explicada y tuvo en cuenta varios testimonios y documentales, porque la representación legal de una persona se basa en un documento, siendo valorado en juicio el documento público en el cual a ella se le designa como representante legal y además como la responsable tributaria; por otro lado, quedo establecido con los testimonios que ella fue designada por Acosta Cruzado, por ser hermana del amigo de Acosta Cruzado, por lo tanto conocía bien el medio en el que se desarrollan las construcciones de obras públicas y el pago de tributos, porque además ella cuenta con educación superior en contabilidad; además, desde que uno asume esa responsabilidad y con el deber de garante que le exige la ley, ya está debidamente acreditado su responsabilidad penal; también se estableció que se le atribuye responsabilidad por dolo eventual, en este caso comisión por omisión, que se configuró porque ella estando al tanto de todos los trámites que se realizaban dentro de la oficina donde trabajaban también el contador y Acosta Cruzado; en el Código Tributario se establece quienes son los obligados tributarios, en este caso por ser un delito especial la conducta de Elina Huertas encuadra típicamente en el artículo por el cual se les ha condenado; **d)** respecto al sentenciado Elvis de la Cruz, a él no se le condenó como autor, sino como cómplice primario, teniendo en cuenta su profesión de contador, pues fue quien presentó la declaración jurada ante la SUNAT en línea, él es responsable y da fe de que los documentos que se presentan son correctos, verdaderos y no



tienen errores o defraudaciones, sin embargo él los hizo y presentó documentos consistentes en boletas de venta, facturas, de operaciones no reales, término usado para aquellas compras ventas que en realidad nunca se efectuaron; en juicio oral quedo probado que juicio el coacusado Acosta Cruzado mencionó que en una oportunidad el contador Elvis le dijo que tenía varios documentos y que con eso se podría conseguir pagar un impuesto mucho menor; asimismo, hay otros testigos que también mencionaron que él era el responsable de presentar las declaraciones juradas y cualquier otro tipo de documentos y que contaba con la clave SOL; el sentenciado recurrente ha respondido que él era el contador, pero que no tenía contrato, lo cual es una situación extraña, pero sin embargo han señalado que si realizaba esa labor y se comprometió a realizar las labores que le correspondían como contador; se encuentra acreditada la forma fraudulenta en que se actuó porque varios proveedores declararon en juicio que nunca tuvieron ningún vínculo, es decir nunca tuvieron ningún tipo de comercio con el Consorcio Huanchuy, puesto que no se dedicaban a la venta de materiales de construcción sino a otro tipo de bienes y materiales; además, quedó establecido que las boletas o facturas no tenían las numeraciones que correspondía hasta donde ellos habían utilizado, y en otros casos se estableció que los formatos y colores de las boletas eran totalmente diferentes; también quedo probado que en efecto justo en el mes de diciembre, mes en el cual ya ejercía su labor como contador bajo la dirección de Elina como Gerente y fue contratado por su coacusado Acosta Cruzado, correspondía la declaración jurada y precisamente en ese mes es donde se recopilaron una gran cantidad de documentos fraguados para conseguir el objetivo final que era pagar un menor valor al que correspondía ante la SUNAT, por lógica quienes eran los beneficiarios son los sentenciados; la fiscalía no mencionó que se investigue la existencia o no de la obra, eso no fue la teoría del caso, lo que se probó en juicio fue que esas operaciones no fueron reales y por lo tanto fue un medio fraudulento; todos los testigos mencionaron que él en efecto era el contador y no sólo de esa obra Huanchuy, sino de otras obras, es decir tenía una amplia experiencia en ese tipo de trabajos; e) respecto a la responsabilidad de Juan Carlos, en cuanto a la configuración típica del delito por el cual se le sentenció no se exime si fue pagada posterior a la denuncia formalizada por la SUNAT, hay una exención en efecto, siempre y cuando el pago se efectúe antes de la denuncia, la SUNAT les requirió a los acusados que cumplan con el pago, sin embargo estos no lo pagaron y solamente efectuaron una parte de pago ínfima para la gran cantidad de tributos que estaban evadiendo, inclusive durante el juicio se actuaron pericias que también fueron valoradas en la oportunidad por el órgano competente, y fue actuado un documento importante consistente en el informe técnico profesional número 001-2017-SUNAT/6E1110, donde queda claramente establecido, también con la declaración de la perito que lo efectuó, que al veintidós de marzo del año dos mil diecisiete, todavía había una deuda ascendiente a treinta y tres mil doscientos setenta y siete soles, lo cual es posterior a la denuncia que hace llegar la SUNAT ante la fiscalía el nueve de setiembre del año dos mil catorce, realizando en el presente caso una comparación en este delito aunque paguen posteriormente la deuda no por eso se exime de responsabilidad, no existe esa figura, como el delito de robo



agravado, ya efectuado el robo aunque se devuelva lo robado no se exime de pena; y, **f)** la valoración que efectuó el Colegiado en este caso es correcta y se encuadra típicamente en el delito por el cual el Ministerio Público postuló, se valoró no solamente pruebas que han sido ofrecidas por el Ministerio Público, también se valoraron todos los medios de prueba que fueron ofrecidos por la parte acusada, es decir de la valoración conjunta de todos estos se llegó a la valoración que se incurrió en el delito.

De los argumentos del Actor Civil

5. La Procuraduría de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT señaló que su pretensión era que se declararan infundados los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia recurrida y se confirmara la misma en todos sus extremos, por los alegatos siguientes: **a)** de acuerdo con lo esbozado por la representante del Ministerio Público, y teniendo en cuenta el contenido del Informe de Indicio de Delito Tributario 299-2013-SUNAT, debe quedar claro que el impuesto resultante a pagar que declararon inicialmente los imputados fue de quince mil quinientos veintinueve soles, sin embargo de las averiguaciones que se hizo a nivel administrativo dieron como resultado que el impuesto debía de pagarse en la suma de ciento veintiséis mil cuatrocientos cincuenta soles, por lo tanto se dejó de declarar como crédito fiscal la suma de ciento cuarenta y nueve mil ochocientos cuarenta y siete soles, por ello al aumentar el crédito fiscal el contribuyente disminuyó el impuesto por pagar; **b)** al obtener las facturas falsas y haberlas declarado como verdaderas se simuló operaciones no reales, obteniendo un crédito fiscal y pagando un impuesto menor, siendo lo que se dejó de pagar la suma de ciento once mil cuatrocientos veintiún soles, por lo que afecta directamente al fisco; **c)** la participación de la operadora tributaria Elina Huerta es importante porque ella dio fe con su firma y realizó las compras, y como representante legal fue la encargada de hacer las compras que existen en el expediente, los medios probatorios, como se esbozó en la sentencia, la manera como se realizó su participación como responsable; además de tener estudios contables, por lo tanto no se puede decir que fue una simple trabajadora o secretaria; **d)** también se demostró la participación del contador Elvis de la Cruz, quien fue el encargado de presentar las declaraciones juradas ante la SUNAT, a él se le llamó a rendir su declaración a nivel de la SUNAT e indicó haber enviado la declaración de diciembre, en este caso la declaración anual del año 2012, por ende su participación como contador de la empresa era el único que podía dar fe de lo que dice, por lo tanto él era responsable de lo que estaba declarando, él estaba obligado en verificar la documentación contable facturas de venta, compra, caja y todo eso plasmarlo a través del sistema, a través de una clave SOL que le había otorgado la representante legal; y, **e)** respecto a Juan Carlos Acosta Cruzado, conforme con lo esbozado por la señora representante del Ministerio Público.

Defensa material de los sentenciados.

6. El sentenciado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro realizó su defensa material señalando que él nunca fue contador de Consorcio Huanchuy, por ello no hay



ningún documento que le vincule, su presencia en el lugar donde funcionaba dicha empresa fue porque ahí también funcionaba la empresa Peruana de Proyectos, Obras y Construcciones, empresa para la cual trabajó dos años, siendo contratado por Juan Carlos; que los datos consignados en el PDT anual mencionado, fue realizado por los colaboradores de dicha empresa, al estar sus datos en el PDT de la empresa para la cual trabajaba; que desconocía todo lo que se hacía en Consorcio Huanchuy, que sólo se le imputa por haber concurrido a dicho lugar en forma esporádica; que él no pudo revisar o verificar información alguna pues no tenía ningún contrato con dicha empresa, nunca le pagaron, siendo únicamente su responsabilidad con Peruana de Proyectos conforme lo demostró al presentar el certificado que ellos le expidieron por su trabajo de dos a tres años.

Delimitación del debate

7. Conforme a las pretensiones impugnativas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 409° inciso 1) del Código Procesal Penal, corresponde a esta Sala de Apelaciones determinar: **a)** si la sentencia recurrida debe ser revocada y absolverse a los sentenciados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, o debe confirmarse en todos sus extremos; y, **b)** excepcionalmente declarar la nulidad de la resolución recurrida en caso de nulidades absolutas o sustanciales no advertidas por el impugnante.

De la imputación

8. Conforme a la tesis del Ministerio Público sustentada en la audiencia de juicio oral, se imputa a Elina Anita Huertas Peláez, el hecho consistente en que con fecha veintiséis de noviembre de dos mil doce, fue designada formalmente como representante legal y operadora tributaria del Consorcio Huanchuy, en tal sentido, desde que asumió dicho cargo, asumió también el deber de garante ante la administración tributaria, en pagar de manera debida los tributos a nombre del Consorcio Huanchuy; no obstante ello, dicha imputada omitió ejercer su deber institucional de organizar la actividad económica empresarial del contribuyente Consorcio Huanchuy, para que no se produzcan defraudaciones tributarias, por el contrario, las habría tolerado al permitir que se utilicen comprobantes de pago falsos donde se consignaron operaciones no reales con el fin de obtener crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas, por el periodo de Diciembre de dos mil doce; es decir, habría cometido el hecho delictivo con un dolo eventual y, no a través de una acción positiva o un hacer, sino a través de una conducta de comisión por omisión. Asimismo, se les imputa a Elvis de la Cruz Velesmoro, ser partícipe necesario del delito de Defraudación Tributaria, en mérito a que en su calidad de contador público colegiado, se encargó de realizar no sólo el registro de las compras y balances del Consorcio Huanchuy, sino que también fue la persona que en enero de dos mil trece, realizó la declaración jurada anual de dos mil doce, a través del PDT 682 N° 0750269882, en el que se consignaron operaciones no reales con el fin de obtener crédito fiscal en el IGV por el periodo de diciembre de dos mil doce. De igual manera, se le imputa a Juan Carlos Acosta Cruzado, ser partícipe



necesario del delito de Defraudación Tributaria, en mérito a que su persona habría sido el administrador de hecho del Consorcio Huanchuy y, en tal virtud, habría designado a la imputada Elina Anita Huerta Peláez, para que figure como Representante Legal y Operadora Tributaria del Consorcio Huanchuy, así como habría contratado los servicios de Elvis de la Cruz Velesmoro, para que se encarguen de la contabilidad del mencionado consorcio; sin embargo, dicha persona, a pesar de tener pleno conocimiento de las obligaciones que tenía ante la administración tributaria, como encargado y responsable material de la ejecución de la obra: "Mejoramiento del Sistema de Agua Potable en el Centro Poblado Huanchuy - Distrito de Buena Vista Alta - Provincia de Casma -Región Ancash", habría colaborado en la obtención de facturas y comprobantes de pagos falsos, con la finalidad de dejar de pagar impuestos a la SUNAT. Por estos hechos se acusó a la imputada Elina Anita Huertas Peláez, en calidad de autor y, a los imputados Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, en calidad de cómplices primarios, del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal Mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por lo cual se solicitó que se le imponga nueve años de pena privativa de libertad y 730 días multa, equivalente a S/. 4,562.50 soles.

De la prueba actuada en la audiencia de apelación

9. En la audiencia de apelación de sentencia ninguna de las partes ofreció o solicitó que se actúe prueba nueva; por lo que conforme a lo prescrito por el artículo 425° inciso 2 del Código Procesal Penal, se valorarán independientemente las pruebas periciales y documentales, no pudiendo otorgarse diferente valor probatorio a la prueba personal que fue objeto de intermediación por el Juez de Primera Instancia, salvo que su valor probatorio sea cuestionado por una prueba actuada en segunda instancia.

Con respecto al caso concreto

10. **La debida motivación de las resoluciones judiciales.** "Que, en cuanto a la garantía constitucional en el dictado de una resolución judicial, específicamente el derecho a la debida motivación, cabe mencionar que constituye un elemento esencial del derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 5) del artículo 139° de la Norma Fundamental, que garantiza el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de procesos. La exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso mental que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables. En ese sentido, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales implica la exigencia de que el órgano jurisdiccional sustente de manera lógica y adecuada los fallos



que emita en el marco de un proceso. Ello no supone en absoluto una determinada extensión de la motivación, sino fundamentalmente que exista: **a)** fundamentación jurídica, lo que conlleva a que se exprese no sólo la norma aplicable al caso en concreto, sino también la explicación y justificación de porqué el hecho investigado se encuentra enmarcado dentro de los supuestos que la norma prevé; **b)** congruencia entre lo pedido y lo resuelto, que implica la manifestación de los argumentos que expresan la conformidad entre los pronunciamientos del fallo y lo pretendido por las partes; y, **c)** que por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun cuando ésta sea sucinta, o se establezca el supuesto de motivación por remisión.”¹

11. Además, ha establecido el Tribunal Constitucional, que “el contenido constitucionalmente garantizado de este derecho (motivación de las resoluciones judiciales) queda delimitado, entre otros, en los siguientes supuestos: **a)** *Inexistencia de motivación o motivación aparente*; está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es sólo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. **b)** *Falta de motivación interna del razonamiento*; la falta de motivación interna del razonamiento [defectos internos de la motivación] se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa. **c)** *Deficiencias en la motivación externa; justificación de las premisas*, el control de la motivación también puede autorizar la actuación del Juez Constitucional cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica. Esto ocurre por lo general en los *casos difíciles*, como los identifica Dworkin, es decir, en aquellos casos donde suele presentarse problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas. La motivación se presenta en este caso como una garantía para validar las premisas de las que parte el Juez o Tribunal en sus decisiones. Si un Juez, al fundamentar su decisión: **1)** ha establecido la existencia de un daño; **2)** luego, ha llegado a la conclusión de que el daño ha sido causado por “X”, pero no ha dado razones sobre la vinculación del hecho con la participación de “X”, en tal supuesto, entonces estaremos ante una carencia de justificación de la premisa fáctica y, en consecuencia, la aparente corrección formal del razonamiento y de la decisión podrán ser enjuiciadas por el juez [constitucional] por una deficiencia en la justificación externa del

¹ Expediente N° 02707-2007-PHC/TC, Fundamentos Jurídicos 2-3.



razonamiento del juez. Si el control de la motivación interna permite identificar la falta de corrección lógica en la argumentación del juez, el control en la justificación de las premisas posibilita identificar las razones que sustentan las premisas en las que ha basado su argumento. El control de la justificación externa del razonamiento resulta fundamental para apreciar la justicia y razonabilidad de la decisión judicial en el Estado democrático, porque obliga al Juez a ser exhaustivo en la fundamentación de su decisión y a no dejarse persuadir por la simple lógica formal. **d) La motivación insuficiente**, se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo. **e) La motivación sustancialmente incongruente**, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer, por lo tanto, desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Y es que, partiendo de una concepción democratizadora del proceso como la que se expresa en nuestro texto fundamental (artículo 139º, incisos 3 y 5), resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas; pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **f) Motivaciones cualificadas**, que conforme lo ha destacado este Tribunal, resulta indispensable una especial justificación para el caso de decisiones de rechazo de la demanda, o cuando, como producto de la decisión jurisdiccional, se afectan derechos fundamentales como el de la libertad. En estos casos, la motivación de la sentencia opera como un doble mandato, referido tanto al propio derecho a la justificación de la decisión como también al derecho que está siendo objeto de restricción por parte del Juez o Tribunal."²

12. De la revisión de la sentencia recurrida, por medio de la cual se condenó a los imputados Elina Anita Huertas Peláez (en calidad de autora), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) por el delito Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago

² Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, Fundamento Jurídico 7.



Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, se tiene que los fundamentos de la misma son los siguientes: **"11.1.- Conforme se tiene del resultado de la actividad probatoria desarrollada en el presente juzgamiento, a criterio de este colegiado, encuentra acreditado más allá de toda duda razonable la existencia del hecho imputado, esto es, que como resultado del proceso de fiscalización y cruce de información del contribuyente Consorcio Huanchuy, así como del examen a los testigos, peritos y lectura de documentales desplegados en el presente juzgamiento, sobre el periodo tributario de diciembre de dos mil doce, se ha logrado determinar que:** 1) *El Consorcio Huanchuy contabilizó comprobantes de compra falsificados, emitidos por proveedores como: Ferretería Industrial Lusal SAC, Marco Antonio Rojas Celis, Inversiones Jholmiall SAC, Inversiones Euromar SAC, Juan Jaime Valdivia Vásquez, Wilfredo Eusebio Mendoza Villacorta, Johnny Edgardo Hernández Miranda, Fabiola Chávez de Lama, Jarol Marcos Raúl Alarcón León, etc.* 2) *Al ser notificados los representantes legales de las acotadas empresas por parte de la SUNAT, dentro del procedimiento administrativo fiscalizador incoado por su División de Auditoría, asimismo, al haber sido citados a este juzgamiento los presuntos proveedores, estos afirmaron en forma categórica que no efectuaron ningún tipo de relación comercial con el Consorcio Huanchuy y, menos, que hayan realizado venta de materiales de construcción al por mayor, al referido consorcio, ya que su giro comercial era totalmente distinto al rubro de la construcción o porque no se encontraban en la capacidad logística de proveer la cantidad de materiales de construcción que Consorcio Huanchuy les imputaba; así como los presuntos proveedores, al haber revisado cada una de los comprobantes de pago sustentados por el Consorcio Huanchuy, pudieron observar claramente que dichos comprobantes no correspondían a los que normalmente emitían y, consecuentemente, no emitieron las facturas que Consorcio Huanchuy registró en su contabilidad; por el contrario, algunos de los presuntos proveedores del Consorcio Huanchuy (Juan Jaime Valdivia Vásquez y Marco Antonio Zárate Castillo) presentaron los ejemplares originales de sus facturas aludidas por el referido consorcio, apreciándose no solo que ninguna de estas se giró a favor del Consorcio Huanchuy, sino que los montos de las ventas resultan significativamente menores que las consignadas por la empresa de los acusados, los formatos de las facturas eran diferentes, incluso en el caso de Marco Antonio Zárate Castillo se puede apreciar que el número de RUC era diferente; por lo que se determina que fueron facturas clonadas.* 3) *Con la utilización de comprobantes de pago falsificados, donde se consignaron operaciones no reales, con el fin de obtener crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas, por el periodo de diciembre de dos mil doce, la empresa investigada obtuvo un indebido crédito fiscal del costo para disminuir el pago del impuesto general a las ventas en un monto total de S/. 111,422.00 soles. Con lo cual, vemos que se ha configurado el delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos, en agravio del Estado, el mismo que se encuentra tipificado en el artículo 4° inciso a) de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813,*



concordado con el tipo base contenido en el artículo 1° de la mencionada Ley.

RESPECTO A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA ACUSADA ELINA ANITA HUERTA PELÁEZ. 11.2.- El Ministerio Público atribuye a la acusada Elina Anita Huerta Peláez, el título de autora del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos, en mérito a su calidad de Representante Legal y operadora tributaria del Consorcio Huanchuy; por ende, le competía una labor de vigilancia y supervisión sobre las personas encargadas del tema administrativo, contable y tributario del consorcio, a efectos de que no se defraude al Estado de la forma que ha sucedido, es decir, el Ministerio Público le atribuye el delito en mención bajo la figura de la comisión por omisión u omisión impropia, regulado en el artículo 13° del Código Penal; ya que no cumplió de manera adecuada su labor de garante ante la administración tributaria y, por el contrario, habría permitido que se festine con comprobantes de pagos falsos, a efectos de defraudar al Estado con la cancelación de menos tributos que los que realmente le correspondía pagar. 11.3.- Al amparo de lo establecido en los artículos 16°.2 y 30° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, que señala que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales los representantes legales y los designados por las personas jurídicas; así como teniendo en cuenta que para efectos tributarios el Consorcio Huanchuy tiene personería jurídica y que de acuerdo a lo establecido en el artículo 9.3 numeral de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo N° 055-99-EF, son sujetos de dicho impuesto, en calidad de contribuyentes, los consorcios, u otros contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente; es evidente que la acusada Elina Anita Huerta Peláez, al haber asumido no sólo la representación legal del Consorcio Huanchuy, sino que al también haber aceptado el cargo de operadora tributario del mencionado consorcio, se encumbró ante la autoridad administrativa y ante la ley, como una garante del cumplimiento cabal de la tributación por parte del Consorcio Huanchuy; por lo tanto, se encontraba dentro de su ámbito de responsabilidad, velar por que su representada cumpla con tributar a favor del Estado en la forma y modo que se encuentra contenido en las leyes de la materia; sin embargo, en el desarrollo del presente juzgamiento, hemos podido apreciar cómo es que en el interior de las instalaciones del domicilio fiscal del Consorcio Huanchuy, ubicado en la Av. Pardo N° 436, 2° piso de la ciudad de Chimbote, se realizaron sistemáticamente la clonación o falsificación de comprobantes de pagos de presuntos proveedores del consorcio, las cuales han tenido como claro propósito obtener un mayor crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas por el de diciembre de 2012, habiendo causado un perjuicio para el Estado en la suma de S/. 111,422.00 soles de impuestos que se dejaron de pagar. 11.4.- Conforme lo señala la doctrina y la jurisprudencia, para que ocurra una omisión es necesario que el sujeto activo evite realizar un comportamiento de protección o salvaguarda [...] el Derecho Penal exige la prestación de un comportamiento de salvaguarda en dos contextos: a) Frente a determinadas exigencias solidarias aplicables a todo ciudadano en un Estado



Social; y b) cuando determinado sujeto asume voluntariamente el deber de proteger determinado bien jurídico [...]. La omisión pura tiene los siguientes elementos: i) Existencia de una situación reconocida por un tipo penal de la parte especial; ii) Ausencia de una acción de salvaguarda determinada; iii) Capacidad de realizar la acción de salvaguarda³ [...]. De lo antes dicho se desprende que los elementos del tipo objetivo de comisión por omisión son, la producción de un resultado (lesión de bienes jurídicos), la posibilidad de evitarlo y la posición de garante. Como vimos, la posición de garante, la más importante al momento de fundamentar la naturaleza de la comisión por omisión derivada de la relación de dominio sobre la situación de vulnerabilidad del bien jurídico protegido por el tipo penal⁴. **11.5.-** En consecuencia, tras el análisis de toda la actividad probatoria desplegado en el presente juzgamiento, se ha podido determinar que la acusada Elina Anita Huerta Peláez, al haber asumido de manera voluntaria, pues firmó de manera libre y sin coacción o amenaza el documento denominado “ADENDA AL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRA: MEJORAMIENTO DEL SISTEMA DE AGUA POTABLE EN EL CENTRO POBLADO HUANCHUY – DISTRITO DE BUENA VISTA ALTA – PROVINCIA DE CASMA – REGIÓN ANCASH”, en virtud de la cual, en presencia de funcionarios de la Sub Región Pacífico del Gobierno Regional de Ancash, se la nombró y aceptó el nombramiento de Representante Legal del Consorcio Huanchuy y de operador tributario; por lo tanto, desde ese momento también aceptó como parte de su rol y esfera de competencia, el deber de proteger el bien jurídico tutelado por la norma tributaria, que en este caso sería los intereses patrimoniales del Estado recaudador de los tributos. **11.6.-** Asimismo, cabe precisar que si bien es cierto, la defensa técnica de la acusada Elina Anita Huertas Peláez, ha señalado que la conducta de su patrocinada no fue una conducta dolosa, sino que habría sido instrumentalizada o utilizada, ya que es una persona que carece de los conocimientos básicos de contabilidad y que su función dentro del Consorcio Huanchuy, habría sido la de una secretaria y, por lo tanto, no habría estado en la posibilidad concreta de evitar el resultado lesivo al bien jurídico tutelado por la Ley Penal Tributaria; sin embargo, este colegiado no comparte dicha postura de la defensa, ya que según toda la actividad probatoria que se ha desplegado en este juzgamiento, se ha logrado probar que la acusada no sólo se encargaba de temas administrativos del consorcio, sino también de los temas contables; circunstancia que ha quedado probado con la declaración de la perito Silvana Miranda De La Torre, quien señaló lo siguiente: “ (...) cuando se le llama a la señora Elina a rendir manifestación ella se niega a dar información y guarda el derecho al silencio, luego en una segunda manifestación ella refiere que va a cancelar la deuda aceptando de forma indirecta la deuda tributaria que fue determinado por la Administración; asimismo, tenemos la manifestación del Ing. Residente de Obra, quien indicó que todo el trato se realizaba con la señora Elina; por su parte el Ing. Joel Richard Díaz Cerin indicó que él realizaba la obra y como tal,

³ Mir Puig. Derecho Pena. Parte General, año 2011, Pág. 231.

⁴ Julio Rodríguez Vásquez, Investigador del Proyecto Anticorrupción del IDEHPUCP, Comisión por Omisión: otro supuesto de responsabilidad de altos mandos militares



quien le entregaba los materiales de construcción era Elina y que todos los tratos de que si requería algún tipo de material para la obra, lo trataba directamente con la señorita Elina y nadie más, incluso indica que quien lo contacta es ella para la realización de la obra; también tenemos la manifestación del Señor Contador Segundo Félix Saba Castañeda el cual refiere que en ningún momento llevó la contabilidad de la Empresa, sino que Elina Huertas lo contrata para hacer un trámite administrativo ante SUNAT un requerimiento al que tenían que dar respuesta como parte de su función y quien realiza todo el trámite es con Elina". Asimismo, esta circunstancia se encuentra corroborado con la oralización del Informe de Indicios de Delitos Tributarios N° 299-2013-SUNAT/2K1020, en donde se logró determinar que el libro de "Registro de Compras", "Libro Diario", "Libro Mayor", "Libro de Inventarios y Balances", se encontraban legalizados a solicitud de la acusada Elina Anita Huerta Peláez, asimismo, debe valorarse los Anexos del Informe de indicios de delito tributario N° 299-2013-SUNAT; en la que se acredita, que Elina Anita Huertas Peláez, representante legal del Consorcio, en respuestas a los cuatro requerimientos efectuados a Consorcio Huanchuy en el proceso de fiscalización, fue quien suscribió los registros de compras y ventas, y presentó toda la documentación contable, que se determinó que contenía operaciones no reales. Así también debe señalarse lo declarado por la perito Mirtha Lezcano Cipirán, quien refiere que el consorcio Huanchuy declaró en el periodo diciembre del 2012 ventas de S/. 915,979.00 soles y compras por la suma de S/. 832,486.00 soles, determinando un impuesto por pagar de S/. 15,029.00 soles, empero, que del proceso de fiscalización verificaron que del monto de compras consignadas por la suma de S/. 832,486 soles, el monto de S/. 619,009.00 soles era por compras falsas, esto es, estaban sustentadas en comprobantes falsos, que generaron un beneficio indebido de crédito fiscal, a favor del contribuyente por la suma de S/. 111,421.00 soles, esto es, debieron haber pagado S/. 126,449.00 soles y sólo pagaron S/. 15 029.00 soles; a todo ello debe añadirse que de acuerdo a lo declarado por el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, vio al también acusado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro en las oficinas del Consorcio Huanchuy llevar abundantes comprobantes de pagos en una bolsa chequera y un sobre manila y le decía que a las afueras de la oficina se encontrarían las personas que querían vender las boletas al 3% o 5%; por lo tanto, esta información aunada a la gran cantidad de boletas que se falsificaron o clonaron y que todas estas habrían sido ingresados en el sistema contable del consorcio Huanchuy hasta por un monto total de ventas grabadas por S/. 915,979.00 soles; es evidente que para cualquier persona normal y común podría haberse dado cuenta que todo ese andamiaje de falsificación y/o adquisición de comprobantes de pago, era con un propósito de obtener una ventaja económica indebida, más aún, que nadie puede exculparse de responsabilidad penal por el desconocimiento de la norma y en este caso, vemos que la acusada Elina Anita Huerta Peláez, no solo estuvo en la capacidad suficiente de darse cuenta que en el interior del Consorcio Huanchuy se estaba realizando una sistemática falsificación de comprobantes de pago, sino que, además, no ejerció su deber de garante de su representada ante la administración tributaria, que incluía la selección del contador, la



vigilancia y la supervisión de su actuación, es decir, no tomó alguna medida para detener la comisión de delito, por el contrario, las habría tolerado y hasta propiciado, ya que no nos encontramos ante un hecho aislado, sino que se trata de una gran cantidad de comprobantes de pagos que se falsificaron, las cuales tienen semejantes letras, son comprobantes de pagos correlativos, se trata de bienes que no ingresaron físicamente a los almacenes del Consorcio Huanchuy, debiendo suponer la acusada mínimamente que todas esas irregularidades fue con el propósito de defraudar tributariamente al Estado. De igual manera, con la lectura del oficio N° 496, se logró probar que la liquidación de la Ejecución del proyecto: "MEJORAMIENTO DEL SISTEMA DE AGUA POTABLE EN EL CENTRO POBLADO DE HUANCHUY" fue aprobada por la suma de S/. 1'323,270.75 y que existe un saldo favor de la obra ascendente a la suma de S/. 217,495.34; asimismo se aprecia que los comprobantes de pago fueron dirigidos al consorcio HUANCHUY y las facturas que fueron entregadas por valorizaciones fueron entregados a la procesada Elina Anita Huertas Peláez, con lo que se evidencia que fue a ella a quien se le pagó la valorización de la mencionada obra y su función dentro del Consorcio no era de una simple secretaria; por lo tanto, se ha probado que bajo su responsabilidad, se presentó por línea la declaración jurada de diciembre de 2012, en la que se realizó el mal uso de crédito fiscal, con la finalidad de pagar menos tributos, valiéndose de un medio fraudulento, como son la utilización de comprobantes de pagos que contenían operaciones no reales, con lo cual se causó un perjuicio económico al Estado. **SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ACUSADO ELVIS ORLANDO DE LA CRUZ VELESMORO.**

11.7.- Al acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro se le atribuye haber sido el contador del Consorcio Huanchuy y, por lo tanto, su persona habría sido el responsable de la elaboración de la Declaración Jurada presentada por el contribuyente Consorcio Huanchuy, en el que se registraron y utilizaron comprobantes de pago falsos, donde se consignaron operaciones no reales con el fin de obtener mayor crédito fiscal en el IGV por el periodo de diciembre de 2012. **11.8.-** A efectos de poder determinar la vinculación del acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, en calidad de cómplice primario, del delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos; en el presente juzgamiento consideramos que se ha actuado prueba suficiente que lo vincular al delito en mención; así las cosas, se ha podido determinar que el mencionado acusado se ha desempeñado como el contador del Consorcio Huanchuy; circunstancia que se encuentra acreditado con la declaración testimonial de Jorge Alberto Pajares Vera, quien entre otras cosas señaló: "**El señor Elvis de la Cruz Velesmoro era el contador de la empresa, pero no puedo precisar las actividades que realizaba**"; hecho que se encuentra corroborado con la declaración de la perito Silvana Miranda De La Torre, quien señaló: "**El encargado de realizar las operaciones en línea en este caso es el Contador, quien es el encargado de presentar las declaraciones juradas a la SUNAT, siendo este el Señor Elvis Orlando De la Cruz Velesmoro; a él se le llamó a rendir manifestación e indicó haber enviado la declaración de diciembre, que en este caso es el periodo observado y**



de haber enviado la declaración anual del año 2012"; asimismo, este hecho se encuentra corroborado con la oralización del Informe de Indicios de Delitos Tributarios N° 299-2013-SUNAT/2K1020, en donde en el punto 3.1.5.4., se señala que: **"Según se aprecia de la Declaración Jurada Anual 2012 presentada por la contribuyente PDT 682 N° 0750269882, se observa que se consigna como Representante Legal a la señora Elina Anita Huerta Peláez. A su vez, consigna en la Declaración Jurada como contador de la Empresa y responsable de la Declaración Jurada al señor De La Cruz Velesmoro Elvis Orlando, identificado con DNI 32927147; por lo tanto, este último es responsable de la información anotada en los libros y registros contables, en vista que ratifica la información en la Declaración Jurada Anual 2012"**. Esta proposición fáctica también se encuentra corroborada con la declaración del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, quien ha sido persistente en señalar que contrató a su coacusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, quien textualmente señaló lo siguiente: **"El consorcio Huanchuy se instaló en la Avenida Pardo, allí trabajó el contador interno Elvis Velesmoro, a quien contraté de palabra para que se encargue de todo el tema de la contabilidad, presentar las declaraciones juradas a la SUNAT, incluso él tenía la clave de SOL (...)"**; estos hechos también se encuentran corroborados con la Carta Poder que le otorgó la acusada Elina Anita Huerta Peláez al acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, con la finalidad de que se apersona a la SUNAT para que la represente en todo el proceso de fiscalización del requerimiento N° 142-113-0000243; asimismo, al presente juzgamiento concurrió a declarar el procesado Héctor David Toro Estrada, quien señaló que cuando acudió a la avenida Pardo N° 436 - segundo piso Chimbote a conversar con Juan Carlos Acosta Cruzado, sobre el proceso de fiscalización que inicio la SUNAT en el 2013, vio a Elvis De la Cruz Velesmoro y Elina Huerta Peláez, quienes se encontraban sentados en sus escritorios, añadiendo que luego se enteró que dicho acusado era el contador del Consorcio Huanchuy; de igual manera, con la oralización del acta de transcripción de audio entre la conversación sostenida entre Héctor Toro Estrada y Juan Carlos Acosta Cruzado, se ha logrado probar que cuando la testigo Luz María Cerna Dávila conversa con Juan Carlos Acosta Cruzado le pregunta quién es el contador del Consorcio Huanchuy, éste le responde que es el acusado Elvis de la Cruz; por lo tanto, para este colegiado ha quedado debidamente acreditado que el contador del Consorcio Huanchuy fue el acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro y, dicho acusado lejos de cumplir con sus deberes de Contador Público, revisando la parte contable, administrativo y financiero del Consorcio Huanchuy, procedió a autorizar la declaración jurada de diciembre del 2012, sabiendo perfectamente que dicha declaración jurada se sustentaba en una gran cantidad de comprobantes de pagos que contenían operaciones comerciales no reales, e incluso, a decir de su coacusado Juan Carlos Acosta Cruzado, el acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro habría propiciado la compra de estos comprobantes de pagos falsos por montos equivalentes al 3% o 5% de cada una de las facturas falsas adquiridas, con lo cual, le significaría al consorcio Huanchuy la indebida obtención de crédito fiscal, con la finalidad de pagar menos tributos; por lo



tanto, como contador del consorcio Huanchuy y al haber sido su persona el responsable de la elaboración de la declaración jurada ya referida y, al haber autorizado ante la administración tributaria el correspondiente formulario en línea, no sólo ha quebrantado el deber de veracidad, sino que también ha colaborado con la defraudación tributaria a la SUNAT. **11.9.-** Ahora, si bien es cierto el acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro en su defensa niega haber sido el contador del Consorcio Huanchuy, sino que sólo trabajó para la Empresa Peruana de Proyectos y que de favor sólo realizó una interconsulta con el Consorcio Huanchuy; sin embargo, del desarrollo de la actividad probatoria que se ha desplegado en este juzgamiento, se ha logrado demostrar que sí ejerció la labor de contador del consorcio Huanchuy; pues no solamente existe la sindicación directa de su coacusado Juan Carlos Acosta Cruzado, quien ha sido enfático en indicar que contrató los servicios del acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, para que se encargue de todo el tema contable y tributario del Consorcio Huanchuy, sino que dicha versión se encunetra corroborada con elementos periféricos objetivos, como por ejemplo la propia declaración jurada en línea la misma que no sólo tiene el número de registro de contador del acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, sino que también en dicha declaración aparecen otros elementos que son datos personales, como lo es el número del documento nacional de identificación del acusado; asimismo, hay que tener en cuenta que los testigos que concurrieron a la oficina donde funcionaba el Consorcio Huanchuy, esto es, en la Av. Pardo N° 436 de la ciudad de Chimbote, observaron la presencia del acusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro que se encontraba sentado en un escritorio; por lo tanto, a la luz de toda la actividad probatoria, se logra determinar que Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro se desempeñó como contador del Consorcio Huanchuy y, como tal, antes de realizar la declaración jurada en línea, lo primero que debió hacer es verificar la certeza de la información que proporcionaba a la SUNAT, ya que como lo explicó el perito Oscar Fernando Espinoza Tapia, la labor de un Contador Público Colegiado es dar fe de que todas la operaciones que se consignan en el estado financiero y que se declaran son reales y la SUNAT asume que es cierta la información, pero está sujeta a una fiscalización posterior; por lo tanto, el acusado ha avalado la declaración jurada en línea de consorcio Huanchuy, en la que consignan comprobante de pago para el mal uso de credito tributario, se realizó defraudación tributaria, infringiendo los deberes que le impone el rol que desempeñaba dentro del Consorcio Huanchuy. **SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ACUSADO JUAN CARLOS ACOSTA CRUZADO.** **11.10.-** Al acusado Juan Carlos Acosta Cruzado se le atribuye haber sido el tercerizador o ejecutor de la obra Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy -Distrito de Buena Vista Alta-Provincia de Casma-Región Ancash", así como haber sido el Administrador de hecho del Consorcio Huanchuy, y a través de esta calidad habría colaborado en forma dolosa en la obtención de facturas y comprobantes de pagos falsos, con la finalidad de dejar de pagar impuestos a la SUNAT. **11.11.-** A efectos de poder determinar la vinculación del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, en calidad de cómplice primario, del delito tributario-defraudación tributaria, en la



*modalidad de obtención indebida de crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes de pago falsos; en el presente juzgamiento consideramos que se ha actuado prueba suficiente que lo logran vincular al delito en mención; así las cosas, se ha podido probar que el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado fue el administrador de hecho del consorcio Huanchuy y, además, era el ejecutor y tercerizador de la obra **"Mejoramiento del sistema de agua potable en el centro poblado Huanchuy -Distrito de Buena Vista Alta-Provincia de Casma-Región Ancash"**; hecho que ha quedado probado con las declaraciones testimoniales de Jorge Alberto Pajares Vera, Joel Richard Díaz Serín y Luz María Cerna Dávila, así como con la propia declaración del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, la misma que se encuentra corroborada con las declaraciones de los procesados Loyaga Fernández y Héctor Toro Estrada, quienes han señalado al unísono que el encargado de la ejecución de la mencionada obra fue el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado; por lo tanto, esta persona tenía el dominio sobre los hechos y decisión en la empresa, lo cual queda evidenciado no sólo en el hecho de haber contratado a los trabajadores que se encargaron de la ejecución de la obra, como fue el ingeniero residente, al almacenero de la obra, fue el que nombró a su coacusada Elina Anita Huertas Peláez como Representante Legal del Consorcio, fue en encargado de contratar al contador del Consorcio, esto es, a su coacusado Elvis Orlando De La Cruz Velesmoro, fue el que arrendó el inmueble donde funcionaba el domicilio fiscal del Consorcio Huanchuy, conforme quedó acreditado con los correspondientes contratos de arrendamiento; era el que también manejaba la clave SOL del Consorcio Huanchuy, conforme así lo manifestó su coacusado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro; por lo tanto, bajo las reglas de la lógica y la experiencia, podemos concluir que nada de lo que sucedía en el Consorcio Huanchuy, era extraño a su conocimiento, es más, la lógica nos indica que si el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado era el ejecutor de la obra a cargo del Consorcio Huanchuy, era quien se encargaba de realizar todos los pagos que demandaba la ejecución de la obra; por lo tanto, las utilidades o ganancias que pudiera existir era para su beneficio; en consecuencia, bajo el mismo razonamiento podemos concluir que la persona que finalmente se iba a beneficiar con el crédito fiscal indebidamente obtenido con la utilización de los comprobantes de pagos falsos, era básicamente el acusado Juan Carlos Acosta Cruzado; por lo tanto, no resulta creíble su versión exculpatoria cuando trata de trasladar toda la responsabilidad de los hechos de defraudación tributaria a su contador, ya que para la obtención de los comprobantes de pago falsificados se ha tenido que contar con la participación necesaria del acusado Juan Carlos Acosta Cruzado, ya sea para pagar la compra de las facturas falsas o para costear los gastos que significaban su adquisición (pagar la impresión de las facturas falsas, pagar a las personas que tenían que llenar las facturas falsas, etc); más aún, si se tiene en cuenta que no se trata de unos cuantos comprobantes de pago, sino que son abundantes facturas y guías de remisión falsos que se han empleado para defraudar a la SUNAT, a todo ello, debe añadirse lo declarado por el propio acusado Acosta Cruzado, quien ha señalado que su contador De La Cruz Velesmoro le pedía que compre facturas falsas a montos del 3% o 5%,*



de lo que se infiere que Acosta Cruzado estaba al tanto y no solo lo permitía, sino que también ha propiciado la defraudación a la SUNAT con la utilización de comprobantes de pagos que contenían operaciones comerciales no reales, toda vez que su persona el principal beneficiado con la defraudación tributaria, toda vez, que como ejecutor de la obra y administrador de hecho del consorcio Huanchuy, su persona era quien debía de asumir los pagos de los tributos, más aún si se tiene en cuenta que el propio acusado Acosta Cruzado señaló que él mismo entregaba las facturas al contador De La Cruz Velesmoro, pero éstas han sido mínimas que corresponden aproximadamente al 10% de la totalidad; sin embargo, no explica de donde habría tenido que sacar su contador el otro 90% de las facturas restantes; por lo que, resulta obvio que las tuvieron que obtener en contubernio con su coacusado De La Cruz Velesmoro, de forma fraudulenta, es decir, clonando y falsificando facturas y guías de remisión; por lo tanto, su responsabilidad penal como cómplice primario, está debidamente acreditado y merece la sanción penal correspondiente".

13. De la revisión de la sentencia recurrida éste Superior Colegiado debe indicar lo siguiente: a) respecto a los sentenciados Elina Anita Huertas Peláez y Juan Carlos Castro Acosta Cruzado, éstos aparentemente habrían cumplido el mismo rol con respecto a Consorcio Huanchuy, pues mientras que la primera sentenciada habría sido designada como representante legal y operadora tributaria de dicho Consorcio, el segundo en realidad habría sido "el administrador de hecho del Consorcio Huanchuy", señalándose en la sentencia recurrida que dicho sentenciado además habría sido el ejecutor y tercerizador de la obra "Mejoramiento del Sistema de Agua Potable en el Centro Poblado Huanchuy – Distrito de Buena Vista Alta – Provincia de Casma – Región Ancash", incluso se señala que se encuentra acreditado que él contrató a los trabajadores que se encargaron de la ejecución de la obra, nombró a la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez como representante legal del Consorcio Huanchuy, contrató al contador del Consorcio Huanchuy, alquiló el inmueble donde funcionó el domicilio fiscal del Consorcio Huanchuy, manejaba la clave SOL del Consorcio Huanchuy, se encargaba de realizar todos los pagos que demandaba la ejecución de la obra por el Consorcio Huanchuy, por lo tanto las utilidades y los beneficios que pudieran existir era para su beneficio; estos hechos probados respecto al sentenciado Juan Carlos Acosta Cruzado para este Superior Colegiado generarían una contradicción respecto a lo que se tiene probado con respecto a la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez, por cuanto si se encuentra probado que todo el manejo empresarial, logístico, administrativo y tributario (a través del manejo de la clave SOL) del Consorcio Huanchuy lo tenía el sentenciado Juan Carlos Acosta Cruzado cómo se puede indicar que la autora de los hechos imputados sería la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez, quien incluso habría sido contratada por su co imputado ya mencionado, lo cual además generaría dudas respecto de su participación activa en los hechos materia de juzgamiento, o en todo caso que dicho actuar haya sido en calidad de autor con dolo eventual, dado que el razonamiento del Colegiado de Primera Instancia debido a la gran cantidad de boletas de pago que se falsificaron o clonaron cualquier persona normal y común se habría



dado cuenta de todo ese andamiaje de falsificación y/o adquisición de comprobantes de pago con un propósito de obtener una ventaja económica indebida, no se encuentra apoyado en elementos probatorios objetivos sino es una apreciación subjetiva, y además contradictorio con el propio razonamiento realizado para sustentar la responsabilidad penal del sentenciado Juan Carlos Acosta Cruzado, cuando señalan que está probado que era dicho sentenciado el que tenía el manejo de todo lo que ocurría en el Consorcio Huanchuy; además de ello se señala que la responsabilidad de la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez se acreditaría en el hecho que no ejerció su deber de garante que incluía la selección del contador, la vigilancia y la supervisión de su actuación, sin embargo no señala cómo es que se acreditaría que dicha imputada tenía conocimiento que ese era su deber de garante, y no sólo cumplir con el pago de los impuestos que se generaran por la ejecución de la obra "Mejoramiento del Sistema de Agua Potable en el Centro Poblado Huanchuy – Distrito de Buena Vista Alta – Provincia de Casma – Región Ancash", pues no se encuentra acreditado que dicha imputada sea contadora, como lo señaló la representante del Ministerio Público en la audiencia de apelación de sentencia, así como tampoco se encuentra acreditado que dicha imputada haya anteriormente sido operadora tributaria de otra empresa, por ende en este caso subsistiría la duda respecto a que efectivamente la actuación de dicha imputada fue dolosa, pues el hecho que efectivamente en calidad de representante legal y operadora tributaria de Consorcio Huanchuy haya firmado toda la documentación que se presentó no puede ser tomado como prueba que acredite su dolo, pues en realidad el firmar dichos documentos era parte de su función como representante legal y operadora tributaria de dicha empresa; b) ahora, en cuanto a los elementos probatorios que tomo en cuenta el Colegiado de Primera Instancia para señalar la responsabilidad penal de la sentenciada Elina Anita Huertas Peláez, este Superior Colegiado considera que no se han valorado de manera independiente y conjunta de manera adecuada, pues no se puede indicar que la responsabilidad de la imputada referida respecto a los temas tributarios se encuentra probado con la declaración de la perito Silvana Miranda de la Torre, quien al rendir su declaración señaló que dicha imputada manifestó que cancelar la deuda aceptando de forma indirecta la deuda tributaria determinada por la Administración, dado que efectivamente dicha imputada al ser la operadora tributaria debía concurrir a rendir su manifestación al ser citada por la SUNAT sin embargo el señalar que pagaría la deuda no implica responsabilidad, sino que únicamente es una aceptación respecto al cálculo realizado por la SUNAT, siendo ello un tema netamente administrativo, y en todo caso podría constituir un indicio respecto a que ella al realizar dicha aceptación podría tener conocimiento que la declaración que firmó no era la real, pero no prueba que dicho conocimiento fue con anterioridad o posterioridad a la realización de la declaración del mismo, o que ella haya avalado la comisión de dicho hecho, es más incluso en el presente caso al estar acreditado que en realidad el sentenciado Juan Carlos Acosta Cruzado era quien administraba todo el Consorcio Huanchuy, ni siquiera puede acreditarse que efectivamente dependiera de ella realizar el pago de los



tributos o si en realidad dicho pago se encontraba supeditado a lo dispuesto por el imputado Aosta Cruzado; ahora, con respecto a que el residente de obra señaló que todo el trato se realizaba con la señora Elina, es contradictorio con lo señalado respecto al sentenciado Acosta Cruzado, de quien se indica que se encuentra probado que tenía el manejo total de consorcio Huanchuy, lo mismo con referencia a la declaración del Ingeniero Joel Richard Díaz Cerin, pues nuevamente se presenta la contradicción ya advertida con respecto a que se tiene por acreditado que el sentenciado Acosta Cruzado era quien tenía el manejo total de Consorcio Huanchuy, por cuanto si se valora en conjunto las declaraciones de los testigos respecto a estos dos imputados, encontramos que serían contradictorios; ahora en cuanto a la declaración del Contador Segundo Félix Saba Castañeda, tenemos que se presenta otra contradicción no observada por el colegiado de Primera Instancia en el sentido que Consorcio Huanchuy habría tenido otro contador además del imputado Elvis de la Cruz Velesmoro, quien habría realizado un trámite administrativo ante la SUNAT, no indicándose de que trámite se trataba, pero cuya determinación es de relevancia para el presente caso, teniendo en cuenta que el imputado Elvis de la Cruz Velesmoro ha negado haber sido el contador del Consorcio Huanchuy; finalmente, no es suficiente para determinar la responsabilidad penal de la imputada Elina Anita Huertas Peláez el señalar que se encuentra acreditado que era la representante legal y operadora tributaria de Consorcio Huanchuy, sino que se debe acreditar que efectivamente su actuación fue la que generó específicamente la defraudación tributaria, lo cual debe sustentarse en pruebas objetivas, más aun si en el presente caso se habla de un actuar de comisión por omisión, no siendo suficiente el hecho de señalar que al haber asumido la imputada Elina Anita Huerta Peláez la representación legal y operador tributario de Consorcio Huanchuy para señalar que tiene la posición de garante, dado que lo que se debe acreditar es si objetivamente si pudo cumplir o realizar de manera efectiva dicha posición, por ende la actividad probatoria debe ser tendiente a probar de manera objetiva dicho hecho; c) ahora, respecto al imputado Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro, a quien se le imputa ser el contador de facto del Consorcio Huanchuy, el Colegiado de Primera Instancia señaló que su actuación como tal se encuentra probado con la declaración de su co acusado Juan Carlos Acosta Cruzado; sin embargo, se advierte que la declaración del mencionado co acusado no fue analizada teniendo en cuenta el Acuerdo Plenario 2-2005/CJ-116; asimismo, también se advierte que la declaración del testigo Jorge Alberto Pajares Vera, cuyo parte se cita en la sentencia recurrida, no indica en ningún momento que el sentenciado recurrente de la Cruz Velesmoro haya sido contador de Consorcio Huanchuy, por ende no se puede indicar que esa testimonial corrobora dicha sindicación; estas contradicciones, determinan que no se realizó una adecuada valoración de la actividad probatoria, lo cual incide en la motivación interna de la resolución.

De la conclusión del Superior Colegiado

- 14.** Que según lo señalado precedentemente, se ha corroborado que la resolución recurrida no cumple con el derecho al debido proceso y vulnera la garantía de



la motivación adecuada y suficiente de las resoluciones judiciales, pues, se aprecia que existen contradicciones en el razonamiento interno del mismo, así como en la valoración de los medios probatorios; en consecuencia, se ha constatado la concurrencia de vicios insubsanables que afectan el debido proceso, pues el Órgano Jurisdiccional de Primera Instancia no cumplió con el deber de observar la garantía constitucional contenida en los incisos 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú; por lo que corresponde declarar nula la resolución recurrida y ordenar que el acto procesal sea renovado por otro Colegiado de Primera Instancia, dentro del plazo correspondiente y previo juicio oral, debiendo tener en cuenta las consideraciones señaladas por este Superior Colegiado.

DECISIÓN:

Por todas estas consideraciones los Magistrados integrantes de la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Santa, por unanimidad, **RESOLVIERON:**

1. **DECLARAR FUNDADO** en parte los recursos de apelación interpuestos por las defensas técnicas de los imputados Elina Anita Huertas Peláez, Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado, contra la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.
2. **DECLARAR NULA** la resolución número treinta y seis, de fecha seis de febrero del año dos mil diecinueve, emitido por los Jueces integrantes del Juzgado Penal Colegiado Supraprovincial de la Corte Superior de Justicia del Santa, mediante la cual resolvió condenando a los acusados Elina Anita Huertas Peláez (autor), Elvis Orlando de la Cruz Velesmoro y Juan Carlos Acosta Cruzado (en calidad de cómplices primarios) del delito de Defraudación Tributaria, en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal mediante la Utilización de Comprobantes de Pago Falsos, en agravio del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.
3. **DISPUSIERON** que se realice nuevo juzgamiento por otro Juzgado Penal Colegiado, el cual deberá tener en cuenta lo señalado por éste Superior Colegiado en los fundamentos de la presente resolución; y que se expida la resolución correspondiente dentro de los plazos legales establecidos.
4. **ORDENARON** remitir los actuados al órgano jurisdiccional correspondiente.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ



Este documento es copia fiel
del Sistema de Expedientes SJU
Expediente N° 00166-2019-1-25018-000020
Fecha: 08/03/2020
Imputados: Elina Anita Huamani
Delito: Delito Tributario - Defraudación tributaria.
Agravada: SUNAT

Ss.

**LOMPARTE SÁNCHEZ
ACOSTA**
PRESIDENTE Y DIRECTOR DE DEBATES

CASTRO RODRIGUEZ
JUEZ SUPERIOR

ALCOCER
JUEZ SUPERIOR

WALS/jwro