

# **“LA VIABILIDAD DE LA COMISIÓN POR OMISIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”**

## **“THE VIABILITY OF THE COMMISSION FOR OMISSION IN THE CRIME OF TAX DEFRAUDATION”**

***Pablo Simón Alarcón Andia***

Abogado

Egresado de la Maestría en Ciencias Penales

Universidad de San Martín de Porres

[alarcon-andia-pablo@hotmail.com](mailto:alarcon-andia-pablo@hotmail.com)

Perú

### **SUMARIO**

I. Introducción II. Delitos por Omisión III. Delitos Tributarios IV. Delito de Defraudación Tributaria V. Conclusiones. VI. Recomendaciones. VII. Bibliografía.

### **RESUMEN**

Es común ver en la realidad el delito de defraudación tributaria, siendo atribuido a un sujeto obligado [*sujeto activo del delito*] en la modalidad de delito de *comisión*, ya que el tipo penal exige como conducta típica la de *dejar de pagar*, en todo o en parte, *un tributo [perjuicio económico efectivo]* valiéndose de alguna *forma fraudulenta*, es decir, se interpretaba que la forma fraudulenta utilizada por el agente siempre importaba la realización de una conducta activa consistente en cumplir la obligación de declarar. A lo largo del presente trabajo desarrollaré los fundamentos por los cuales en el tipo penal de defraudación tributaria *-así como en alguna de su modalidad agravada-* es perfectamente posible su configuración mediante la comisión por omisión, determinando previamente la posición de garante que ostenta todo ciudadano inmerso dentro de una obligación tributaria.

**PALABRAS CLAVE:** Defraudación tributaria, comisión por omisión, posición de garante.

### **ABSTRACT**

It's common to see in reality the crime of tax defraudation, being attributed to an obligated subject [active subject of the crime] in the modality of commission crime since the criminal type requires as typical behavior to stop paying, in whole or in part. That is to say, it was interpreted that the fraudulent form used by the agent always mattered the carrying out of an active conduct in order to fulfill the obligation to declare. Throughout the present work I will develop the grounds for which, in the criminal type of tax defraudation - as well as in one of its aggravated modality - it is perfectly possible to configure it by means of the omission commission, previously determining the position of guarantor that every citizen Immersed within a tax obligation.

### **KEY WORDS**

Tax defraud, default commission, guarantor position.

## I. INTRODUCCIÓN

Para poder determinar si los delitos tributarios se pueden o no cometer producto de una conducta omisiva, primero debemos de analizar los delitos de omisión y luego identificar el bien jurídico protegido, puesto que partiendo de esas dos primeras ideas podremos tener un panorama más amplio del tema.

Cuando hablamos de delitos por omisión debemos tener siempre claro que en nuestro ordenamiento jurídico penal se abarcan normas prohibitivas y de mandato o también llamada imperativas.

Es preciso mencionar que la vulneración a una norma de prohibición conlleva, como consecuencia, que se sancione como un delito de acción o de comisión, mientras que el que vulnera una norma de mandato estaría cometiendo un delito de omisión propiamente dicho (omisión pura o propia).

En tal sentido, los delitos de omisión no son más que un *no hacer*, que por lo general la sociedad espera que hagas, entonces esta afirmación debe entenderse como la acción ausente que se espera que una persona realice, pero aún no es suficiente, pues existe una segunda característica en esta clase de delitos que es la posibilidad material que el sujeto (entiéndase como sujeto activo del delito) tiene para realizar la conducta.

Los delitos por omisión se sub-dividen en delitos por omisión pura o propia y omisión impropia o comisión por omisión; en el primero, se vulnera una norma de mandato, mientras que en el segundo, se vulnera una norma de prohibición, pero se dice que dicha omisión debe de guardar pertinente equivalencia con la acción típica si llega a producir el mismo resultado típico claro está.

Todos los delitos por acción también pueden ser cometidos por omisión impropia; excepto aquellos en cuya acción siempre se exija llevar a cabo un comportamiento que deberá ser activo, por ejemplo el delito de injuria, calumnia, difamación, violación sexual, etc.

Surgen los problemas cuando se afirma que los delitos tributarios pueden ser cometidos por omisión impropia, puesto que existen una serie de requisitos para estar ante esta figura que iremos analizando a lo largo del presente trabajo.

Como afirmamos, para determinar si los delitos tributarios se pueden cometer por omisión se debe identificar cuál es el bien jurídico protegido en los delitos tributarios y éste es el “derecho que tiene el estado de percibir el monto exacto del tributo”.

Como se precisó, este trabajo abarcará, además de los delitos de omisión, el análisis del tipo legal de “defraudación tributaria” y sus agravantes, de forma tal que a lo largo del presente podamos analizar la viabilidad de la aplicación de la omisión impropia en este delito y en sus circunstancias agravantes especiales.

Un concepto simple y operativo de delito tributario es aquella acción u omisión “dolosa” por parte del deudor tributario dirigida a vulnerar la norma penal tributario, que debe de ocasionar un perjuicio patrimonial al fisco y por ende a la sociedad.

El lector al culminar la lectura del presente trabajo podrá concluir que la comisión por omisión es compatible con la realización de un tipo penal de las características del delito tributario de defraudación al fisco.

## II. DELITOS POR OMISIÓN

### 1. Concepto de Omisión

Es preciso partir de la idea que no toda omisión merece una sanción penal, sino que sólo se refiere aquella conducta que puede ser evitada y que lesiona un bien jurídico protegido por el derecho penal.

Nuestro Código Penal reconoce en su artículo 11° que son delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por la ley, es por eso de la necesidad de poder tener un concepto claro de lo que significa una omisión penalmente relevante.

Cuando hablamos de delitos por omisión debemos tener siempre claro que en nuestro ordenamiento jurídico penal se abarcan normas prohibitivas y de mandato o también llamada imperativa, la vulneración de las primeras consistirán en “un hacer”, en las segundas la vulneración consistirá en un “no hacer” la conducta activa (omisión) que te establece la norma.

Es preciso mencionar que la vulneración a una norma de prohibición contrae como consecuencia que se sancione como un delito de acción o de comisión, mientras que el que vulnera una norma de mandato estaría cometiendo un delito de omisión propiamente dicho (omisión pura o propia). Al respecto enseña el doctor Villavicencio, F. (2015) que *el derecho penal contiene tanto normas prohibitivas como normas imperativas: en las primeras, las conductas que la infrinjan consistirán en un hacer, en las segundas, las conductas que la afecten consistirán en un no hacer la acción que la norma ordena.*

El amplio desarrollo de esta clase de delitos se debe esencialmente a la evolución de la vida moderna y al sobre aumento en la población, puesto que si se quiere tener una vida en sociedad es necesario que el integrante de la sociedad cumpla con determinados deberes, máxime cuando el deber tiene una naturaleza tributaria que es el principal fuente de ingreso del país.

Se debe entender como delito por omisión al no hacer algo que se espera que una persona haga, es por eso que esta afirmación es, en puridad, la ausencia de acción, pero no sólo eso, sino que esta clase de delitos requieren tener la capacidad de hacer lo que se espera que haga el sujeto (entiéndase como sujeto activo del ilícito).

La omisión propiamente no tiene existencia, puesto que la omisión se refiere al no hacer una “acción” determinada que se espera que hagas. Bramont-Arias, T. y García C. (2008), señalan que *la omisión, al igual que en la acción es una forma de conducta, ésta se puede entender como un “no hacer” ó “hacer algo diferente a lo que debía hacer.*

### 2. Clases de Omisión

#### 2.1. Delito de Omisión Pura o Propia

Están referidas al incumplimiento de normas de mandato y se castigan por el simple hecho de no realizar la conducta que te exigen que lleves a cabo, es por eso que se establece que los delitos cometidos por omisión propia son delitos de mera actividad, es decir, el sólo hecho de realizar la conducta omisiva ya constituye delito independientemente de si la misma ocasiona o no un resultado.

Los delitos cometidos por omisión propia estarán previstos explícitamente en la ley penal, por ejemplo: omisión de prestar auxilio, artículo 127° C.P., omisión de asistencia familiar, artículo 149° C.P.

Esta clase de delitos no aceptan la culpa [*son eminentemente dolosos*], puesto que según la estructura de nuestro Código Penal si admitieran la culpa deberían estar textualmente establecidos en el tipo penal -*artículo 12 del Código Penal*- y porque es un delito de mera actividad es por eso que sólo se admite delitos por omisión propia dolosos.

- Tipicidad Objetiva

En relación a los sujetos existirá un sujeto omitente [*dentro de la teoría del delito, sujeto activo*] y un sujeto pasivo.

La conducta requiere la concurrencia de tres elementos que todo delito por omisión propia debe tener:

1. Debe existir una situación descrita por la ley [*debe entenderse como la descripción de un escenario en la ley*]
2. La conducta omisiva, el sujeto no hace la conducta que se espera que haga.
3. El sujeto tuvo que haber tenido la posibilidad de poder cumplir el mandato.

- Tipicidad Subjetiva

Requiere de la presencia del dolo y al ser un delito de mera actividad, el sólo hecho de omitir [*conducta*] ya constituye delito y es indiferente si se llega a producir o no el resultado.

- Grados de Desarrollo del Delito

Consumación.- El delito por omisión pura o propia se consuma instantáneamente con la conducta al ser un delito de mera actividad.

Tentativa.- No admite la tentativa.

## **2.2. Delitos de Omisión Impropia o Comisión por Omisión**

Los delitos por omisión se pueden equiparar a un delito por comisión cuando existe un deber jurídico que te obliga a impedir el resultado. Es así como se equipara el hecho de no impedir una conducta de causar un resultado.

El artículo 13° del C.P. establece que *el que omita impedir la realización del hecho punible será sancionado:*

1. *Si tiene el deber jurídico de impedirlo o si crea un peligro inminente que fuera propio para producirlo".*
2. *Si la omisión corresponde a la realización del tipo penal mediante un hacer. La pena del omiso podrá ser atenuada.*

En relación a la primera parte, hace referencia a que el sujeto tiene la obligación y/o deber jurídico de que el resultado no se produzca, que no es otra cosa que la existencia de la posición de garante en el sujeto omitente.

Posición de garante.- Es aquel *estatus* que adquiere una persona cuando tiene el deber y/o obligación jurídica de impedir que se produzca un resultado.

Todos los delitos por acción también pueden ser cometidos por omisión impropia; excepto aquellos en cuya acción siempre se exija llevar a cabo un comportamiento que deberá ser activo, como por ejemplo: violación sexual [artículo 170° C.P.], injuria [artículo 130° C.P.], calumnia [artículo 131° C.P.], difamación [artículo 132° C.P.], violación de domicilio [artículo 159° C.P.], etc.

- Tipicidad Objetiva

En relación a los sujetos coincide con los delitos por omisión pura o propia, existirá un sujeto omitente y un sujeto pasivo.

Asimismo, la conducta omisiva debe de producir un resultado, que está previsto en la ley; y el sujeto omitente debe de tener la posición de garante para que pueda responder penalmente por un delito por omisión impropia o comisión por omisión.

- Tipicidad Subjetiva

A diferencia de la omisión propia, en el delito cometido por omisión impropia o comisión por omisión se admite tanto la figura del dolo como de la culpa.

Existe una gran crítica a estos delitos en el sentido que el mismo artículo 13° del C.P. establece que *la pena del omiso podrá ser atenuada*. El fundamento de esta afirmación es que es mucho más reprochable el realizar una conducta por acción que por omisión.

Comparto el fundamento pero de forma parcial, es evidente que existen casos que serán así, pero en otros casos la conducta omisiva podría ser más reprochable que la misma conducta activa del agente. Por ejemplo: Una madre que con el fin de dar muerte a su hijo de 5 meses no le da sus alimentos, pasado 1 mes de sufrimiento el bebé muere; en este caso a criterio personal la conducta omisiva es aún más reprochable que la misma conducta activa.

Es preciso aclarar, que tal como está redactado el artículo 13° del C.P. la atenuación de la pena es una facultad que tiene el juez mas no una obligación, es decir, el juez debe de analizar el caso concreto y determinar si atenuará la pena o no.

- Grados de Desarrollo del Delito

Consumación.- Estos delitos se consuman cuando producen el resultado establecido en la ley.

Tentativa.- Al ser un delito de resultado. No habría problema en admitir la tentativa.

- Posición de Garante

Existen dos grandes fuentes que generan la antes señalada posición de garante.

### **1.2.1. Función de protección del bien jurídico afectado:**

Estrecha relación familiar.- (entre el sujeto omitente y el sujeto pasivo), cónyuges, concubinos, ascendientes, descendientes, etc. Sobre el particular, se ha pronunciado Bramont-Arias, Luis M. (2008), quien afirma que (*padres, hijos, esposos, concubinos, etc*). *El obligado por estos*

*preceptos tiene una posición de garante respecto de la vida, integridad física y salud de sus familiares.* Problemática, en doctrina nacional, es la posibilidad de incorporar a los cónyuges como garantes entre sí, en ese sentido Peña Cabrera R. (1994) enseña que *En suma, esta hipótesis exige una situación de dependencia respecto de los padres del hijo pequeño que se encuentre en peligro. Este es el fundamento por el cual se excluye a los cónyuges por no ser mutuamente garantes aún de sus bienes jurídicos como la salud o la vida.* [subrayado distinto al original]

A criterio personal el cónyuge tiene posición de garante respecto de su otro cónyuge puesto que existe un vínculo estrecho que lo crea y regula el Código Civil otorgándole determinada clase de derechos y obligaciones.

Se establece una serie de problemas cuando la estrecha relación familiar es entre hermanos, tíos, primos puesto que ésta figura no los alcanza.

Comunidad de Peligro.- Esta clase de posición de garante va surgir cuando las personas de forma voluntaria realizan determinadas actividades peligrosas, éste cúmulo de personas forman cierta comunidad en donde todos se obligan de forma automática a brindar ayuda ante cualquier evento desafortunado (andinistas, mineros, etc.). Señala Bramont-Arias, Luis F. (2008) que *surge entre quienes realizan ciertas actividades peligrosas, éste grupo de personas forman una comunidad en la cual todos se obligan tácitamente ayudarse (andinistas, mineros, etc).*

Asunción Voluntaria.- Supuestos en los cuales una persona asume voluntariamente el cuidado de otra. [Ejemplo: los médicos, la enfermera, el salvavidas, el profesor en relación a sus alumnos, el conductor en relación a sus pasajeros, etc].

### **1.2.2. Función Personal de Control de una Fuente de Peligro**

- Actuar precedente o injerencia.- Supuestos en los cuales el sujeto con su conducta genera, crea una fuente de peligro y como esa persona lo ha creado tiene la obligación jurídica de controlarla.

El ejemplo clásico que hace la doctrina es del cazador, que prende una fogata en el bosque, amanece recoge sus cosas y se va sin apagar dicha fogata. Producto de esa fogata se ocasiona un gran incendio donde mueren 2 personas. El cazador responderá por esa muertes, homicidio por omisión impropia, puesto que éste crea (tiene injerencia) la fuente de peligro y al haberla creado tenía la obligación jurídica de controlarla.

- Deber de control de fuentes de peligro que operan en el ámbito del dominio material.- Están comprendidos en estos supuestos aquellas personas que tienen a su carga elementos que eventualmente podrían causar daño. [ejemplo: la tenencia o posesión de animales agresivos y peligrosos]

No sólo debe entenderse como los ejemplos de los animales agresivos y peligrosos, sino también aquella persona que si bien es cierto no crea esa fuente de peligro pero sí tiene la obligación y/o deber jurídico de controlarlo (ejemplo: la encargada de una empresa que mide el grado de radiación y por imprudencia de ella o porque ella quiso ocasionar el resultado se incrementa el nivel de radiación y como producto de ello ocasiona muerte de pobladores de la zona, ella responderá por homicidio por omisión impropia al ostentar el estatus de posesión de garante.

- Deber de control que surgen de la supervigilancia sobre terceras personas.-

Existen casos en los cuales una persona está obligada a cuidar de otra cuando ésta es peligrosa, si el agente no controla a la persona peligrosa y ésta ocasiona algún delito, en este caso la persona que tiene la obligación y/o deber jurídico de controlar esa fuente de peligro es quien responderá de los hechos punibles ocasionados por la tercera persona.

### III. Delitos Tributarios

#### 3.1 Evolución de los delitos tributarios: 3 etapas:

##### a. 1era etapa: (1966-1991)

En un primer momento los delitos tributarios estuvieron regulados en el libro IV del código tributario de 1966, del artículo 145° al 162° del mencionado cuerpo de leyes.

Existieron muchas críticas, respecto de existencia de delitos tipificados en una ley de carácter administrativo, más específico aún de carácter tributario como es el código tributario.

##### b. 2da etapa: (1991-1996)

Es en razón a esa serie de críticas que el legislador en el año 1991 decidió incorporar al código penal los delitos tributarios, título XI, libro II del Código Penal de 1991.

Lejos de encontrar una solución los operadores jurídicos se encontraba con un sin fin de dificultades puesto que no era la mejor forma de poder regularlos.

##### c. 3era etapa: (1996 – al día de hoy)

A razón de esto en el año de 1996 se dio un decreto legislativo N° 813 (ley especial) de fecha 20 de abril de 1996 denominada ley penal tributaria donde podemos encontrar regulados los delitos tributarios en su conjunto. Respecto a su regulación en una ley especial o complementaria al Derecho Penal la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 813, en su desarrollo de la necesidad de una norma especial, señala *El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen - Derecho Tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia.*

#### 3.2 Aspectos generales

##### a. Definición

El delito tributario es toda conducta humana voluntaria, entendiéndose como toda acción u omisión eminentemente dolosa por parte del deudor tributario, es decir tener conciencia y voluntad dirigida a incumplir una obligación de carácter sustancial tributaria y que llegue a causar un perjuicio en el fisco.

Es preciso señalar, que los delitos tributarios son eminentemente doloso en mérito al artículo x del título preliminar del C.P. aplicación supletoria de la ley penal que establece que las normas generales del código son aplicables a los hechos punibles previstos en leyes especiales.

Del párrafo precedente se desprende que las normas penales incompletas que se encuentran en la parte general del C.P. rigen para toda clase de delitos en la parte especial del mismo cuerpo de leyes, pero, también para aquellos delitos que se encuentren tipificados en una ley especial como es la ley penal tributaria.

El artículo 12° del C.P. establece que las penas establecidas por la ley se aplican siempre al agente de infracción dolosa, los agentes de infracción culposa son punibles en los casos explícitos por la ley.

En el caso de los delitos tributarios no existe un delito que establezca la concurrencia o admisión de la culpa para su configuración, descartando así los delitos culposos en materia de derecho penal tributario.

*b. Elementos:*

El delito tributario por su misma naturaleza debe de cumplir una serie de elementos básicos. La no concurrencia de alguno de estos elementos tendrá como consecuencia que esa conducta no constituya el delito analizado.

- *ACCIÓN TÍPICA*

Esta acción no es más que una conducta que está prevista en la ley (ley penal tributaria), esta conducta debe ser consciente y voluntaria.

- *TIPICIDAD*

Es el juicio de subsunción que se debe realizar para determinar que una conducta encaja perfectamente en el tipo penal correspondiente.

El bien jurídico que se protege es el derecho que tiene el estado a percibir el monto exacto del tributo.

*Aspecto Objetivo:*

El sujeto activo u omisivo será siempre aquella persona que evade una obligación de carácter sustancial (evasor).

El sujeto pasivo es el estado, pero, limitarnos a establecer sólo eso es irresponsable de nuestra parte porque si bien es cierto es el sujeto pasivo (titular del bien jurídico protegido) existen determinadas entidades específicas que se encargan de administrar el tributo y se debe establecer a las mismas como sujeto pasivo del delito tributario, por ejemplo: La SUNAT, SAT, SENATI, Municipalidades Distritales o Provinciales.

*Aspecto Subjetivo:*

Estos delitos requieren de un aspecto subjetivo del agente, puesto que sólo se puede asumir la fórmula dolosa como ya se ha expresado líneas arriba.

Como hemos venido desarrollando a lo largo del presente trabajo, en materia de delitos tributarios no opera la figura de la culpa, la presencia de culpa trae como consecuencia que esa conducta no se pueda calificar como delito tributario, sin perjuicio de que si cumple con determinados supuestos

pueda ser un ilícito tributario administrativo, puesto que éstos se determinan de manera objetiva, es irrelevante la existencia del dolo o culpa.

- **ANTI JURICIDAD**

Una vez que se analiza la conducta y se establece que ésta es típica se deberá proceder a analizar si esa conducta típica es antijurídica y es así cuando va en contra del ordenamiento jurídico, poniendo en riesgo los intereses fiscales que éste protege en materia tributaria.

Es por eso de la existencia de 2 clases de antijuricidad

1. Antijuricidad formal.- Es cuando esa conducta típica se encuentra justificado por algún dispositivo del ordenamiento jurídico.
2. Antijuricidad material.- Es cuando ese hecho típico lesiona o pone en peligro un bien jurídico protegido.

Analizar si las causas de justificación son aplicables o no en estos delitos tributarios es tema de otro análisis, que analizaremos seguramente en una futura investigación.

- **CULPABILIDAD**

A este nivel analizaremos si en los delitos tributarios existe capacidad de culpabilidad que implica tener capacidad de poder ser susceptible de pena, hoy en día los únicos que pueden ser pasibles de penas son las personas físicas, también llamadas personas naturales.

Se descarta que una persona colectiva, también llamada persona jurídica pueda ser pasible de ser sancionada con una pena, es decir, que en nuestro ordenamiento jurídico penal aún está vigente el apotegma *societas delinquere, non potest*, que no es más que una persona colectiva no puede delinquir. Se deberá tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 27° del código penal.

En la actualidad se viene debatiendo en el congreso un nuevo proyecto de ley que establece que las personas jurídicas podrían eventualmente responder penalmente, postura con la cual estoy en desacuerdo puesto que un ente, sociedad, empresa individual, o cualquier denominación que se le quiera dar a una persona colectiva no tiene ni tendrá nunca capacidad de acción, capacidad de culpabilidad ni capacidad de pena.

Cuando una empresa es utilizada en la comisión de un delito se le impondrá, como lo establece el código penal, una consecuencia accesoria que se debe entender como una sanción de carácter administrativo, pero, en realidad estas sanciones son bastante drásticas y algunas personas podrían hasta preferir una pena antes que alguna de esas consecuencias accesorias.

Un gran problema en nuestra legislación actual es el hecho de que en la praxis no se están llevando a cabo estas mencionadas sanciones administrativas, puesto que es de por sí complicado poder demostrar que una persona colectiva ha sido utilizada para cometer un delito, pero son críticas en el sentido probatorio, pero la figura está, existe.

## **IV. Delito de Defraudación Tributaria**

### **4.1 Evolución Legislativa**

El antecedente más idóneo de mencionar es el del Código Penal de 1991 (promulgado el 03 de abril de 1991 y publicado el 08 de abril de 1991 mediante D. Leg. N° 635), que en su artículo 268° establecía:

*El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años o multa de sesenta a trescientos sesenta y cinco días-multa.*

Luego, el artículo 2 del Decreto Ley N° 25859 de 24 de noviembre de 1992 modifica el tipo base del delito de defraudación tributaria:

*El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.*

Luego las infracciones penales tributarias fueron reguladas a través de la una Ley Penal Especial, el D. Leg. N° 813, de fecha 20 de abril del año 1996, que tipifica los delitos tributarios. En un primer momento dicho texto establecía:

*Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.*

La conducta prohibida del actual delito de Defraudación Tributaria es:

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

## **4.2 Tipicidad**

### **4.2.1 Tipicidad Objetiva:**

Que si bien es cierto el tipo penal base del delito de defraudación tributaria establece el término *el que* podría hacer pensar de forma primigenia que se trata de un delito común o de dominio, pero dicha conclusión sería apresurada puesto que el tipo penal base establece que deja de pagar en todo o en parte los tributos, es de esto que se desprende que la única persona que podría ser sujeto activo del delito es aquella persona que tiene la obligación de pagar un tributo y la incumple. Al respecto véase el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, el cual señala que *Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales: (...) A. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos.*

El sujeto activo de este delito siempre será el deudor tributario que a su vez viene a ser el sujeto pasivo de la relación tributaria. Al ser el sujeto activo una persona con una característica especial se afirma que estamos ante un delito especial propio [delito de infracción del deber].

El delito especial propio no es más que aquellos delitos en los cuales se exige que el sujeto activo tenga determinada cualidad o característica especial o específica pero que la infracción del deber

que realiza el sujeto fundamenta la punibilidad del delito. El preciso mencionar que cuando estamos frente a esta clase de delitos significa que no existe un delito base o subyacente que pueda cometer el sujeto en el caso de no cumplir con la característica especial o específica. Ejemplo, peculado, cohecho pasivo, enriquecimiento ilícito, defraudación tributaria, etc.

Mientras que los delitos especiales impropios son aquellos delitos que la infracción del deber lo que hace es agravar la punibilidad mas no fundamentarla. En estos delitos sí se encuentra la existencia de un delito base o subyacente que pueda realizar el sujeto en el caso de no cumplir con la característica especial o específica. Ejemplo, Parricidio, Femicidio, Infanticidio, lesiones graves a menores de edad, etc.

El sujeto pasivo del delito es la colectividad, siendo el Estado el que lo representa, pero más específico aún son las instituciones públicas como se ha mencionado con anterioridad.

La conducta, básicamente consiste en *defraudar*, entendiéndose como aquel incumplimiento de la obligación sustancial de pagar en todo o en parte dicho tributo. Sobre el particular, los profesores Bramont-Arias, T. y García C. (2008), enseñan que *El comportamiento consiste en defraudar, esto es, en incumplir la obligación tributaria de pagar total o parcialmente los tributos que indica la ley.*

Pero no basta con este verbo rector, sino, que el tipo penal establece que el sujeto debe de valerse de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, estas conductas que establece el legislador son ejemplificadoras pues el tipo abierto de *u otra forma fraudulenta* comprende todas las mencionadas.

El engaño según Bramont-Arias, T. y García C. (2008), debe ser *entendido como toda simulación o disimulación capaz de inducir a otro a error, en este caso al Estado.* Aterrizando en el caso en concreto el *engaño* será en Estado.

Es en base a lo antes acotado que se puede afirmar que no existe problema relevante para afirmar que el tipo base de Defraudación Tributaria se puede realizar por acción o comisión, por ejemplo, presentar una declaración jurada en donde consigne datos falsos [siendo el obligado tributario] con el único fin de que mi carga tributaria disminuya y producto de eso ocasiono un perjuicio al estado. En esa línea el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116 el que precisa *C. Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales: Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.*

El problema, razón del presente trabajo, es poder establecer si dicho comportamiento pueda ser realizado por omisión impropia. Sobre la omisión en este delito explica el profesor Bramont-Arias, Luis F. que *En los casos de delitos de omisión (dejar de hacer algo a lo que se está obligado), ésta debe ser de tal naturaleza que implique una creencia equivocada en el sujeto pasivo.* En ese mismo sentido el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116 que señala *Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales: (...) D. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión.*

A criterio personal la conducta del tipo penal en hermenéutica jurídica se puede realizar con una conducta omisiva (negación de la acción), específicamente mediante una comisión por omisión, puesto que se entiende que todo ciudadano que realiza determinado comportamiento gravado

con un tributo determinado tiene la obligación de declararlo, máxime cuando el mismo es autodeterminable, es decir, es el mismo ciudadano quien declara la real dimensión del comportamiento gravado. En esa línea precisan los doctores Bramont-Arias, T. y García C. (2008), que *El comportamiento puede ser tanto por acción como por omisión impropia; ésta última se fundamenta en la existencia de un deber específico de declarar.*

La omisión, es decir, no presentar la declaración jurada a la cual uno se encuentra obligado a realizar, es la forma más idónea de poder engañar y hacer incurrir en error a la administración tributaria, por lo que no son amparables las afirmaciones destinadas a establecer que la conducta fraudulenta importa, necesariamente, un actuar consistente en declarar los tributos de forma distinta al real. Bramont-Arias, T. y García C. (2008), señala que *El comportamiento puede ser por acción o por omisión impropia esta última se sustenta en un deber específico de declarar, por lo que la omisión de la declaración adquiere un valor concluyente que la convierte en el medio engañoso idóneo para inducir en error y, en definitiva, para defraudar al estado.*

Se dice que la forma idónea para engañar es presentar la declaración jurada consignando datos falsos [en forma genérica] con el fin de apropiarse del dinero que por Ley estaban obligados a pagar al fisco [perjuicio económico]; esto es una idea equivocada puesto que la idoneidad no se debe medir en relación a la facilidad de poder acreditar o probar el engaño, sino a si esa modalidad de conducta o comportamiento humano, en realidad, logra producir en el fisco un verdadero engaño. No se debe confundir el análisis de un precepto sustantivo con uno de carácter probatorio.

Es por esas consideraciones que considero que tanto la acción como la omisión impropia son formas idóneas de engañar, no debiendo asemejar la posibilidad de la realización del engaño mediante un no actuar, con la forma idónea de acreditar el mismo, ya que ello, conforme se ha precisado en el párrafo precedente, es un análisis probatorio ajeno al realizado en la presente.

#### **4.2.2 Tipicidad Subjetiva:**

El tipo penal base del delito de *Defraudación Tributaria* es un delito doloso, requiere conciencia y voluntad de querer realizar todos los elementos típicos del tipo objetivo.

También requiere de un elemento adicional al dolo que es un elemento subjetivo del tipo, que en doctrina lo denominan elemento de Tendencia Interna Trascendente que es el “*ánimus lucrandi*”, es decir, la finalidad de obtener ganancia o provecho que se tiene de algo, con sentido patrimonial [ánimo de lucro].

No es necesario que esa finalidad se concrete en la realidad, es decir, es irrelevante si el sujeto al final obtuvo o no la ganancia o provecho (lucro), por ejemplo, si momentos después de que el sujeto realice los elementos típicos del delito base su casa sufre un incendio y producto de ello el dinero que había dejado de pagar queda en cenizas, esa finalidad que buscaba el sujeto nunca se concretizó en la realidad. En conclusión la concreción de la búsqueda del beneficio económico indebido no es más que el *agotamiento* del delito de Defraudación, ajeno a la configuración típica del delito.

Es por ello la denominación *Tendencia Interna Trascendente* puesto que vive en la psiquis del sujeto [tendencia interna], que trasciende la consumación del hecho punible [trascendente] pero que no necesariamente debe concretarse en la realidad (manifestación física), puesto que si se exigiera que se concrete en la realidad estaríamos ante una *Tendencia Interna Intensificada*, que no es el caso.

### 4.3 Modalidades de Defraudación (Artículo 2º LPT)<sup>1</sup>

En primer lugar, analizaremos de forma breve en base a lo antes desarrollado si es que las modalidades defraudadoras se podrían realizar con una conducta omisiva.

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

Esta modalidad de defraudación se encuentra incluida en el tipo base que se encuentra regulado en el artículo 1º de la LPT, es por eso que el verbo rector “ocultar” no es más que una forma de defraudar.

En base al párrafo precedente se sostiene que las modalidades defraudadoras deben de tener los elementos del tipo base de defraudación tributaria, es decir, el engaño, dejar de pagar total o parcialmente un tributo, el perjuicio al fisco, el ánimo de lucro.

Esta modalidad se tiene 2 posibilidades, la primera, *Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas para anular o reducir el tributo a pagar*, es aquí donde se puede apreciar que el verbo rector es el “ocultar”, conducta de declarar donde se busca encubrir el tributo correspondiente, para poder realizar esta conducta se debe haber realizado un presupuesto previo que es la obligación de declarar, es por ello que se establece que esta modalidad sólo se podría realizar con una conducta activa (acción).

Mientras que la segunda, *consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*, tampoco podrá ser realizado por omisión impropia ya que el verbo rector “consignar” se deberá interpretar como asentar por escrito hechos, que da por concluida cualquier clase de debate de si es que esta figura se puede o no realizar por omisión.

*b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.*

Esta modalidad de defraudación se encuentra incluida en el tipo base que se encuentra regulado en el artículo 1º de la LPT, esta modalidad de defraudación requiere que se hayan dado 2 presupuestos, en primer lugar, que el sujeto activo de este tipo penal en mérito a la norma primaria tenga la obligación de retener o percibir algún tributo y en segundo lugar que esta obligación haya sido cumplida, es decir, que el agente de retención o percepción no haya incumplido con dicha obligación.

El delito se configura cuando el sujeto que tiene la obligación de retener o percibir, cumple con dicha obligación y no entrega al acreedor tributario el monto de lo retenido o percibido, que es el Estado pero aún más específico las instituciones públicas como hemos ido comentando a lo largo del presente trabajo.

En base a lo desarrollado, afirmaremos que esta modalidad de defraudación a diferencia de la anterior, sí se puede realizar con una conducta omisiva, y siendo más específicos aún con omisión

---

<sup>1</sup> El artículo Nº 2º del Decreto Legislativo Nº 813,

“Artículo 2.-

*Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior: (\*)*

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

*b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.”*

impropia, puesto que el engaño es la conducta de no declarar con el fin de que la Administración Tributaria incurra en error.

## **V. Conclusiones**

1. Se puede realizar el tipo penal base del delito de defraudación tributaria mediante un comportamiento omisivo [comisión por omisión] ya que la conducta típica exigida en mérito al Principio de Legalidad Penal puede ser, perfectamente, equiparada a la omisión y, porque, además, no exige un comportamiento activo consistente en defraudar mediante una declaración.
2. Es necesario acreditar fehacientemente los elementos típicos del tipo objetivo y del subjetivo, puesto que la no concurrencia de alguno de ellos haría que en relación al sujeto el tipo base le es atípico.
3. Es imperativa la observancia de la omisión como comportamiento del tipo base en hermenéutica puesto que si no fuera así se podrían generar espacios de impunidad no deseados.
4. No existe la vulneración de ningún principio rector ni garantía establecida en los diversos cuerpos legales.
5. El engaño es idóneo tanto por acción como por omisión impropia.

## **VI. Recomendaciones**

1. Cumplir con la totalidad de obligaciones que generan las actividades que uno realiza
2. La observancia de las normas legales que puedan ser modificadas constantemente.
3. Muchas personas creerán que no pagar los tributos los hace más “vivos” pero, en realidad al existir una línea tan delgada entre el tipo base de “defraudación tributaria” y otras medidas (lícitas) de poder disminuir la carga tributaria, muchas de esas personas terminarán siendo pasibles de una investigación y eventualmente de una condena (después de un debido proceso), es por ello que lo mejor es pagar tus tributos de forma puntual y honesta.
4. Sé un buen contribuyente pagando todos tus tributos, así el Estado podrá poder satisfacer de una mejor forma las necesidades básicas de la sociedad.

## VII. Bibliografía

- BRAMONT-ARIAS TORRES, L. A. y GARCÍA CANTIZANO M. (2012) *Derecho Penal Parte Especial*, Lima, Perú. Editorial San Marcos.
- BRAMONT-ARIAS TORRES, L. F. (1997), *El Delito Tributario: Criminalización y Tipificación*.
- BRAMONT-ARIAS TORRES, L. M. (2008) *Manual de Derecho Penal Parte General*, Lima, Perú. Editorial EDDILI
- En [http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev32\\_LFBAT.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf)
- PEÑA CABRERA, R. (1994) *Tratado de Derecho Penal, Estudio Programático de la Parte General*. Lima, Perú. GRIJLEY.
- REATEGUI SÁNCHEZ, J. (2013) *Delitos Tributarios y Aduaneros*, Lima, Perú. Editorial Gaceta Jurídica.
- VILLA STAIN, J. (2014) *Derecho Penal Parte General*, Lima, Perú. Editorial Ara editores.
- VILLA STEIN, J. (2014) *Derecho Penal Parte General*, Lima Peru. Ara Editores E.I.R.L.
- VILLAVICENCIO TERREROS, F. (2009) *Derecho Penal Parte General*, Lima, Perú. Editorial Grijley.