

## ENFOQUE PENAL AL TIPO BÁSICO DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

*Edward García Navarro*

**Sumario:** §1. Consideraciones generales. §2. Descripción legal, fuentes y antecedentes. §3. Bien jurídico protegido. §4. Elementos estructurales de la imputación al tipo objetivo. §5. Imputación subjetiva. §6. Ampliación de la imputación. 6.1. Tipo imperfecto realizado. 6.2. Autoría y participación. §7. Unidad de leyes y concurso de delitos. §8. Justificación. §9. Pena. §10. Aspectos procesales.

### Bibliografía:

**Doctrina:** Manuel A. Abanto Vásquez: Derecho penal económico, parte especial, Idemsa, Lima 2000. Fernando Angeles Gonzales/Manuel Frisancho Aparicio/Jorge Rosas Yataco: Código penal, Delitos tributarios (artículos 244 al 246), tomo V, Ediciones Jurídicas, Lima 1997. Enrique Bacigalupo: Curso de derecho penal económico, Marcial Pons, Madrid-Barcelona 1998; De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social **en** Código penal (doctrina y jurisprudencia), tomo II, Edit. Trivium, Madrid 1997; El delito fiscal en España **en** Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense N° 56, Madrid 1979. Miguel Bajo Fernández/Silvina Bacigalupo: Derecho penal económico, CEURA, Madrid 2001. Ignacio Berdugo Gómez de la Torre/Juan Carlos Ferré Olivé: Todo sobre el fraude tributario, Praxis, Barcelona 1994. Isidoro Blanco Cordero: Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario **en** El nuevo derecho penal español, Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz, Aranzadi, Navarra 2001. Javier Boix Reig: Delitos contra la hacienda pública y la contra la seguridad social **en** T. S. Vives Antón/J. Boix Reig/E. Orts Berenguer/J. C. Carbonell Mateu/J. L. González Cussac, Derecho penal. Parte especial, 3a. ed., Tirant lo blanch, Valencia 1999. Luis Felipe Bramont – Arias Torres: La criminalización del delito de defraudación tributaria **en** Estudios Penales, Libro homenaje al profesor Luis Alberto Bramont Arias, Edit. San Marcos, Lima 2003. Luis A. Bramont – Arias Torres/María del Carmen García Cantizano: Manual de derecho penal, Parte especial, 4a. ed., Edit. San Marcos, Lima 1998. Juan Bustos Ramírez: Manual de derecho penal, parte especial, Ariel, Barcelona 1986. Angel Calderón Cerezo: Delitos contra la hacienda pública, la seguridad social y los derechos de los trabajadores **en** Angel Calderón Cerezo/José Antonio Choclán Montalvo, Derecho penal, Parte especial, tomo II, 2a. ed., Bosch, Madrid 2001. Francisco Chirinos Soto: Código penal, 2a. ed., Rhodas, Lima 2004. Mirentxu Corcoy Bidasolo/Sergi Cardenal Montraveta/Silvia Fernández Bautista/José

Ignacio Gallego Soler/Víctor Gómez Martín/Juan Carlos Hortal Ibarra: Manual práctico de derecho penal parte especial, tomo II (derecho penal de empresa), Tirant lo blanch, Valencia 2002. Javier de Vicente Remesal: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social **en** Jueces 3er. Turno, Derecho penal y procesal, Adams, Madrid 2003. Gaceta Jurídica, tomo 76 –B, Lima 1999. María del Carmen García Cantizano: La pérdida de vigencia del principio *non bis in idem* en el ámbito de los delitos tributarios **en** Gaceta Jurídica, tomo 70 –B, Lima 1999. Flavio García del Río: Manual de derecho penal, parte general y parte especial, Ediciones Legales, Lima 2002. Domingo García Rada: El delito tributario, 2a. ed., Editorial Universo, Lima 1981. Silfredo Hugo Vizcardo: El ilícito tributario, Biblioteca de Textos Universitarios, Pro Derecho, Lima 2002. José María Luzón Cuesta: Compendio de derecho penal, parte especial, 8a. ed., Dykinson, Madrid 2000. Fermín Morales Prats: De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social **en** Gonzalo Quintero Olivares (director), Comentarios a la parte especial del derecho penal, 2a. ed, Aranzadi, Navarra 1999. Lorenzo Morillas Cueva: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social **en** Juan Cobo del Rosal (director), Compendio de derecho penal español (parte especial), Marcial Pons, Madrid-Barcelona 2002. Francisco Muñoz Conde: Derecho penal, Parte especial, 13a. ed., Tirant lo blanch, Valencia 2001. Raúl Peña Cabrera: Tratado de derecho penal, Todo sobre lo ilícito tributario, tomo VI, Grijley, Lima 1996; Nuevo código penal comentado y leyes complementarias, Edit. San Marcos, Lima 1992. Joan J. Queralt Jiménez: Derecho penal español, Parte especial (delitos contra los intereses individuales y colectivos), 3a. ed., José María Bosch Editores, Barcelona 1996. Luis Reyna Alfaro: Manual de derecho penal económico, Parte general y parte especial, Gaceta Jurídica, Lima 2002. José María Rodríguez Devesa: Derecho penal español, Parte especial, 18a. ed., Dykinson, Madrid 1995. Gonzalo Salas Lozada: El delito de defraudación tributaria en la reciente reforma **en** Análisis Tributario, Vol. 9 N° 102, AELE, Lima julio - 1996. Rubén Sanabria Ortiz: Derecho tributario e ilícitos tributarios, Gráfica Horizonte, Lima 2001. César San Martín Castro: Derecho procesal penal, tomo II, 2a. ed. actualizada y aumentada, Grijley, Lima 2003; La persecución del delito tributario **en** Derecho y Sociedad, segunda etapa, Año VIII N° 12, Cultural Cuzco, Lima noviembre-1997/marzo-1998. Alfonso Serrano Gómez: Derecho penal, Parte especial, 7a. ed., Dykinson, Madrid 2002. Carlos Suárez González: De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social **en** Gonzalo Rodríguez Mourullo (director), Comentarios al código penal, Civitas, Madrid 2000. Juan Terradillos Basoco: Derecho penal de la empresa, Trotta, Madrid 1995. José Carlos Ugaz Sánchez – Moreno: El delito tributario **en** Revista Peruana de Derecho de la Empresa, Delito económico y empresa, N° 24, Lima 1987. Rodolfo Vega Billán: Derecho procesal penal, Universidad Nacional Hermilio Valdizán, Fohat Ediciones, Huánuco 2002. Felipe Villavicencio Terreros: Código penal comentado. 3a. ed. (reimpresión), Grijley, Lima 2002. Héctor B. Villegas: Derecho penal tributario, Lerner, Buenos Aires 1965. **Jurisprudencia:** Enrique Bacigalupo **en** Código penal (doctrina y jurisprudencia), tomo II, Edit. Trivium, Madrid 1997. J. Garberí Llobregat **en** Código penal, Interpretación, jurisprudencia y

legislación complementaria, Bosch, Barcelona 1999. Rogelio Gómez Guillamón **en** José Moyna Méndez/Rogelio Gómez Guillamón/José María Luzón Cuesta/Juan Cesareo Ortiz/Eduardo Torres-Dulce Infante: Código penal, comentarios y jurisprudencia, 5a ed., Colex, Madrid 2000. Fidel Rojas Vargas: Jurisprudencia penal comentada, Gaceta Jurídica, Lima 1999. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta: Tomo XIV (octubre 2001), Tomo XVII (febrero 2003), Tomo XVIII (Julio 2003).

### **§1. Consideraciones Generales.**

1. Otro de los grandes pilares en el que se asienta el orden socioeconómico, lo constituye, sin duda, el sistema tributario del Estado, elemental factor de ingresos para el desarrollo de la sociedad. Pero cuando ingresan al sistema elementos extraños que tergiversan el normal desarrollo de la recaudación, las consecuencias son palpables, donde, por un lado, los ingresos no satisfacen los requerimiento del gasto público, desequilibrando los planes en la economía nacional, y por otro lado, se produce una grave desconfianza colectiva, entendida como el desprestigio de la población por su sistema de recaudación tributaria. “Es importante connotar que cuando el pueblo advierte la injusticia, sobre todo, en este ámbito, se genera una grave desmoralización colectiva que conlleva al desprestigio de la ley fiscal. Definitivamente, mientras los contribuyentes no sepan con certeza el destino del dinero recaudado habrá dudas y escepticismos. El gobierno está obligado a evitar que los recursos económicos, obtenidos a través de los impuestos, que no se pierdan en el camino o se evanescan en gastos superfluos o en sostener una burocracia frondosa, parasitaria e inútil”(1).

2. Ante ello, el Estado requiere de un arsenal de instrumentos cuyo objetivo reside pretender logros vinculados al mantenimiento del sistema tributario, rechazando todo factor extraño que tienda a afectarlo. Así, la labor legislativa se concretiza un tanto en prevenir como sancionar conductas que pueden devenir de la gran masa de contribuyentes, sean estos naturales o jurídicos; aunque la realidad nos muestra que son estos últimos los potenciales a producir los resultados menos deseados(2). Diferentes ramas del derecho confluyen para el cumplimiento de estos objetivos; pero no es más que el Derecho Tributario y el Derecho Penal las que presentan las escalas necesarias para tratar aquellas conductas potencialmente negativas para el sistema tributario. Ha sido tradicional la tarea del Derecho Tributario consistente en sancionar las infracciones tributarias; sin embargo, en estos últimos tiempos se denota la intervención punitiva en razón a la búsqueda de una mayor firmeza frente a conductas más graves, que no pueden ser consideradas

---

<sup>1</sup> Peña Cabrera, 1992, p. 287.

<sup>2</sup> Vid. *Ibidem*, pp. 286-287.

tan sólo meras infracciones tributarias<sup>(3)</sup>. Contando ahora con estos instrumentos normativos, “el legislador intenta combinar con un equilibrio nada fácil infracciones y delitos, utilizando las primeras para conductas cuya violación no perturbe gravemente el Ordenamiento jurídico, con forma de infracciones administrativas de adscripción tributaria y consecuentemente con sanciones de esta naturaleza; y reservando los segundos para aquellos supuestos donde el interés social por la protección sea más fuerte y justificador de la aplicación de penas”<sup>(4)</sup>.

3. Las expresiones normativas más remotas de nuestro ordenamiento jurídico en materia de sanción penal se hallaban adscritas -junto con las sanciones administrativas- en el viejo Código Tributario de 1966 y su complemento la Ley 16185 del 28 de julio de 1966. Los Códigos Penales de 1863 y 1924 carecían de dispositivos que describan los tipos penales y penas correspondientes.

4. Es recién con el vigente Código Penal de 1991, siguiendo como modelos al Anteproyecto de Código Penal del Brasil de 1984 y el Anteproyecto de Código Penal de España de 1983, donde la verdadera ubicación de normas sancionadoras a rango de pena obtienen propiedad y naturaleza. El esfuerzo de presentar tipos penales tributarios en el Código Penal antes que en una ley especial no es en vano, ya que se busca ratificar la naturaleza punitiva de la norma con su inclusión dentro de un **cuerpo normativo punitivo** y así presentar a la población, en un solo código, los diferentes hechos punibles, incluso los delitos tributarios, a favor de una mejor prevención general y no complicar la ubicación de éstas<sup>(5)</sup>. Ya señalaba PEÑA CABRERA que “la sola presencia en el corpus legal, le otorga a la defraudación tributaria un nivel superior y mayor respetabilidad, máxime si tenemos en cuenta que la evolución doctrinal considera las leyes fiscales como los ‘pilares del orden social’”<sup>(6)</sup>.

Aunque la salida normativa era la estimada, el Decreto Legislativo 813 (dado por el Poder Ejecutivo en virtud de una delegación de facultades legislativa por Ley 26557), “Ley Penal Tributaria” del 20 de abril de 1996 deroga los artículos 268° y

---

<sup>3</sup> Para QUERALT la razón jurídico - política y político - criminal de esta intervención punitiva “estriba en el deber jurídico público de contribuir al levantamiento de las cargas públicas de modo acorde con la capacidad económica de cada cual, sin que el sistema fiscal tenga en ningún caso alcance confiscatorio” (1996, p. 626).

<sup>4</sup> Morillas Cueva en Cobo del Rosal, 2000, p. 542. Vid. num. 39, 42 y 45.

<sup>5</sup> En la exposición de motivos se expresa que “los delitos tributarios constituyen otra innovación que presenta el nuevo texto punitivo. Constitucionalmente todos los ciudadanos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios público (...). Además, el pago de tributos así como su supresión o modificación y la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios están regulados por la ley. Por ello, el Código Penal reprime a las personas que realicen conductas constitutivas del delito de contrabando, la defraudación de rentas de aduanas, la defraudación tributaria y la elaboración y comercio clandestino de productos”.

<sup>6</sup> Peña Cabrera, 1992, p. 286.

269° del Código Penal que contenían los tipos penales tributarios y los traslada a sus normas, junto a otros tipos penales<sup>(7)</sup>. Con ello, se vuelve a insistir en la adecuación de los delitos tributarios en una ley especial. El fundamento para una necesaria legislación especial, que se presenta en la exposición de motivos, señala: “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 se legisle sobre esta materia (...). Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad”. Por nuestra parte, el orden de los tipos penales y su ubicación en los cuerpos legales resulta mejor para una prevención general que su dispersión en normas especiales, pudiendo a largo tiempo quedar en el olvido como sucedió con distintas normas de nuestro ordenamiento. Si bien, a comienzos una ley especial puede impactar en la mente del ciudadano, con el tiempo puede resultar perjudicial, al quedar en el olvido. Por ende, es mejor se tratamiento legislativo en un cuerpo legal donde el ciudadano sabrá tomar conciencia de la conducta típica y la pena aplicable para quien lo cometa. Algunos autores como VEGA BILLÁN señalan que “en vez de constituir un avance en el desarrollo y evolución del derecho penal, se ha retrocedido significativamente, porque se está atentando contra el sistema jurídico penal al querer convertirlo en un régimen desordenado, incongruente, con una visión a futuro de corto plazo y afectando derechos y principios tanto de orden constitucional como de orden procesal penal”<sup>(8)</sup>. Para GARCÍA CANTIZANO admitir esto nos llevaría en última instancia a un vaciado de contenido del propio Código Penal por cuanto todo tipo penal tiene como punto de referencia otras ramas del ordenamiento jurídico (...). Así, por ejemplo, siguiendo la misma lógica que ha movido a nuestro legislador a dictar esta ley penal especial, los delitos contra el medio ambiente, los delitos de funcionarios, contra la propiedad industrial, etc., también deberían ser regulados en leyes penales especiales dadas sus propias características”<sup>(9)</sup>.

5. Desde un perspectiva pan proteccionista del tesoro público, los delitos tributarios, junto a los **delitos de peculado** y **malversación de fondos** forman el círculo de tutela penal en los aspectos más relevantes de un gasto público

---

<sup>7</sup> En la legislación comparada no es pacífica la acogida de los delitos tributarios en un cuerpo punitivo o una legislación especial. Entre los países que lo acogen en el Código Penal destacan: España (Título XIV: De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social), Paraguay (Título VI: Hechos punibles contra el Orden Económico y Tributario, Capítulo I: Hechos punibles contra el Erario), Bolivia (Título VI: Delitos contra la Economía Nacional, la Industria y el Comercio, Capítulo I: Delitos contra la Economía Nacional), El Salvador (Título IX: Delitos relativos al Orden Socioeconómico, Capítulo V: De los delitos relativos a la Hacienda Pública). Entre los países que lo acogen en un ley especial o en el Código Tributario: Argentina (Ley 24.769, Ley Penal Tributaria), Uruguay (Código tributario), República Dominicana (Código Tributario).

<sup>8</sup> Vega Billán, 2002, p. 468.

<sup>9</sup> García Cantizano en Gaceta Jurídica, tomo 70 –B, 1999, pp. 65-66.

ilegítimo<sup>(10)</sup> -sean ingresos por tributos, caudales o efectos pertenecientes al Estado-. En este caso, se agrupan aquellas conductas cuyo ámbito de acción se circunscribe en la etapa de recaudación de tributos (ingresos directos), donde el ciudadano -quien participa- puede resultar un potencial autor del delito, sin especificarse en la condición del cargo que ostenta ante el Estado. De ahí su no ubicación dentro del rubro de los delitos contra la administración pública cometida por funcionarios públicos <sup>(11)</sup>. Aquí se estudian los delitos que afectan los ingresos al tesoro público; los otros, se entiende con los egresos.

6. Una de las expresiones de la **elusión fiscal** es la defraudación tributaria; pero, una que conlleva a ser sancionada penalmente. El ámbito genérico de las evasiones fiscales están conformadas por acciones u omisiones que, mediante la transgresión de disposiciones legales, busca reducir o retardar el pago de los impuestos o tratar de evitarlo. Se considera –en concordancia con LINO CASTILLO- a la elusión tributaria como todo acto de impedimento que genere el hecho tributario, que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto<sup>(12)</sup>. Bajo esta perspectiva se puede entender -como lo señala VILLEGAS- que la defraudación tributaria produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal<sup>(13)</sup>.

7. Así previsto el ámbito genérico de los ilícitos tributarios, su **clasificación** se entiende según SAMPAIO DORIA en dos grupos<sup>(14)</sup>: Como formas de evasiones comisivas, que son siempre intencionales y por lo común encontramos a la evasión ilícita que se da conforme a las permisiones legales o se recurre a las lagunas legislativas; y como formas de evasiones omisivas, que también responden intencionalmente, y se subdividen en impropias, que son abstenciones de coincidencia y de transferencia económica, y propias, que vienen a ser expresiones inactivas del deudor, después de ocurrido el hecho generador de la respectiva obligación, sea intencionalmente o no.

8. La defraudación tributaria, definida en otras legislaciones como **fraude fiscal**, logra el resultado que busca la evasión fiscal, pero a través de medios fraudulentos, así se identifica ante la generalidad de la evasión fiscal. Mientras que en

---

<sup>10</sup> Cfr. Queralt, 1996, p. 626.

<sup>11</sup> Disconforme con la ubicación legal de los delitos tributarios, QUERALT establece que “por razones de tradición expositiva, motivada en exclusiva por agavillarse con otras infracciones nucleadas por el legislador en torno al hecho de ser el sujeto activo funcionario, su estudio se viene efectúan también separadamente, lo cual resulta incorrecto. Si los delitos de subvenciones que, a no dudar, suponen un ataque a las cajas públicas en su vertiendo de gasto indebido, carece de sentido no agrupar la fuente ilegítima de gasto indebido, carece de sentido no agrupar la fuente ilegítima de gastos más peligrosas, frecuente y abundante: la que proviene de venales funcionarios públicos” (*Ibidem*, p. 626).

<sup>12</sup> Citado por García Rada, 1981, p. 176.

<sup>13</sup> Villegas, 1965, p. 91.

<sup>14</sup> Citado por Angeles Gonzales/Frisancho Aparacio/Rosas Yataco V, 1997, p. 2360.

la **evasión fiscal** se evita que nazca la obligación tributaria, con la defraudación tributaria la obligación tributaria ya ha nacido válidamente pero se impide su cumplimiento a través del fraude. En la elusión tributaria no se paga impuesto porque no ha nacido la obligación tributaria; en el fraude fiscal tampoco se paga impuesto, pero existe la obligación, y para no hacerlo se emplea intencionalmente el engaño<sup>(15)</sup>. En el fraude fiscal, la obligación tributaria ya existe, se ha generado el tributo, pero el contribuyente a través de un medio fraudulento se sustrae del cumplimiento del deber para con el fisco, donde no paga o paga una cantidad menor a la que se estableció.

## *§2. Descripción Legal, Fuentes y Antecedentes Legales.*

9. El delito de defraudación tributaria <sup>(16)</sup> se encuentra tipificado en el artículo 1° del Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria:

---

<sup>15</sup> García Rada, 1981, pp. 176-177.

<sup>16</sup> El delito de defraudación tributaria en otras legislaciones. En el Código Penal de España, se tipifica en el artículo 305.1°: “El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”. En el Código Penal de Paraguay, se tipifica en el artículo 261.1° (evasión de impuestos): “El que: 1. proporcionara a las oficinas receptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto; 2. omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades receptoras datos sobre tales hechos; o 3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa”. En el Código Penal de Bolivia, se tipifica en el artículo 231° (evasión de impuestos): “El que obligado legalmente o requerido para el pago de impuestos no los satisficere u ocultare, no declare o disminuyere el valor real de sus bienes o ingresos, con el fin de eludir dicho pago o de defraudar al fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a un año y multa de veinte a cincuenta días”. En el Código Penal de El Salvador, se tipifica en el artículo 249°: “El que defraudare al Fisco evadiendo el pago de impuestos, será sancionado con prisión de uno a tres años si la evasión fuere de cinco mil a cien mil colones, y prisión de tres a seis años si la evasión excediere de cien mil colones. Se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley”. En la Ley 24.769, Ley Penal Tributaria de Argentina, se tipifica en el artículo 1° (evasión simple): “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”. En el Código Tributario de Uruguay, se tipifica en el artículo 110°(defraudación tributaria): “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis

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”.

10. En nuestra legislación nacional, la figura de la defraudación tributaria es acogida en el artículo 174° del Código Tributario de 1966 en el que se sancionaba con pena hasta seis años de privación de libertad<sup>(17)</sup>. El Código Penal actual lo tipificaba en el artículo 268° con una pena minoritaria de cuatro años<sup>(18)</sup>. Mediante el artículo 2° Decreto Ley 25859 del 24 de noviembre de 1992, el límite máximo del marco punitivo asciende hasta seis años. Actualmente, su regulación se encuentra presente en el artículo 1° del Decreto Legislativo 813.

### §3. Bien Jurídico Protegido.

11. La cuestión de determinar cuál es el objeto jurídico de protección se encuentra en discusión. Ante ello, surgen diferentes posiciones<sup>(19)</sup>.

12. Algunos consideran que los delitos tributarios no inciden contra ningún bien jurídico, debido a la ausencia delimitante entre los delitos y las infracciones administrativas-tributarias. Se expresa que estos ilícitos son exclusivamente formales, donde su alcance negativo sólo llega a meros intereses de la administración sin sobrepasar a otros de rango mayor. Se le ha criticado por ser muy riesgosa, en el sentido de poder instaurar la **prisión por deudas** <sup>(20)</sup>.

13. Una antigua doctrina ha querido identificar en la estructura típica de estos delitos elementos mendaces, ya que para evadir el pago de los tributos se requiere llenar con contenidos falsos la declaración tributaria, y por ende brindar tutela a la **fe pública**. Aquí, la cuestión a dilucidar es la identificación de defraudación y falsedad. Se quería evitar un concurso entre defraudación tributaria y falsedad,

---

años de penitenciaría”. En el Código Tributario de la República Dominicana, se tipifica en el artículo 236° (defraudación tributaria): “Incorre en defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, intente inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos”.

<sup>17</sup> “El que valiéndose de cualquier artificio, astucia o engaño deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, en provecho propio o de un tercero, incurre en el delito de defraudación y será reprimido con prisión no mayor de seis años ni menor de un mes”.

<sup>18</sup> “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 uno ni mayor de cuatro años o multa de sesenta a trescientos sesenticinco días-multa”.

<sup>19</sup> En el sentido de BUSTOS RAMÍREZ se agruparían en perspectivas macrosociales (fe pública, deber de lealtad), microsociales (patrimonio) y mixtas (1986, p. 341).

<sup>20</sup> Vid. Peña Cabrera, 1996, p. 273.

argumentando que no eran tipos independientes, sino que la falsedad era el medio para la comisión del delito tributario<sup>(21)</sup>. Por lo pronto, la estructura típica de los delitos tributarios, como de la defraudación tributaria, no esta conformada por elementos falsarios, sino a elementos fraudulentos<sup>(22)</sup>. En la jurisprudencia extranjera –mención especial al Tribunal Supremo de España-, ya quedó descartada esta postura, afirmando que los delitos tributarios constituyen delitos económicos<sup>(23)</sup>.

14. Una postura doctrinal identifica como bien jurídico protegido a la obligatoriedad del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir el contribuyente frente al acreedor del tributo; el **deber de lealtad** y cumplimiento del contribuyente. Dentro de esta postura se halla presente BACIGALUPO quien sostiene que el bien jurídico tutelado es la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imponibles<sup>(24)</sup>. Pero, los delitos tributarios no sólo pueden ser interpretados como meras desobediencias formales a deberes tributarios. Queda desconectada a la configuración de criterios de ofensividad material al bien jurídico<sup>(25)</sup>. Se tiende por dejar a la suerte del Estado, como acreedor tributario, el que califique al bien jurídico, recordándonos la posición irracionalista de la Escuela de *Kiel* en la cual el deber hacia el Estado era el centro de la teoría del delito<sup>(26)</sup>.

15. Existe una posición “patrimonialista” que identifican como bien jurídico al **patrimonio del Estado** o del erario público<sup>(27)</sup>. Según plantean, quienes lo objetan, que esto generaría cierta identificación y ubicación en los delitos patrimoniales<sup>(28)</sup>. Pero alcanzan su autonomía, si nos remitimos a precisar la naturaleza pública del patrimonio a proteger antes que privada<sup>(29)</sup>.

<sup>21</sup> Cfr. Salas Lozada **en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10.

<sup>22</sup> Vid. Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 755; Bustos Ramírez, 1986, p. 341.

<sup>23</sup> Jurisprudencia Española: “*En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada, (...) se estima que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; mas con posterioridad (...), se entiende que se trata de un delito socio – económico que atenta los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas*”. Sentencia del Tribunal Supremo del 12 de marzo de 1986. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, p. 3111.

<sup>24</sup> Bacigalupo **en** Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense N° 56, 1979, p. 82.

<sup>25</sup> Cfr. Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 755.

<sup>26</sup> Peña Cabrera, 1996, p. 274. Cfr. Bustos, 1986, p. 341.

<sup>27</sup> Asumen: Serrano Gómez, 2002, p. 544; Terradillos Basoco, 1995, p. 222; Bajo Fernández, 2001, p. 219; Boix Reig **en** Vives Antón, 1999, pp. 580-581.

<sup>28</sup> Cfr. Salas Lozada **en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10.

<sup>29</sup> Vid. Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 755. “La trascendencia que para el orden económico, y la política económica de un gobierno, tiene el delito fiscal, ha provocado cierto rechazo doctrinal en lo que respecta al paralelismo que se quiere encontrar entre el delito fiscal y el delito de estafa, concretamente en lo relativo al bien jurídico protegido. Pero, obsérvese que la simetría con el delito de estafa consiste simplemente en que en el delito fiscal existe una defraudación –un engaño y un perjuicio- sin que la identificación vaya más allá. En este sentido, el delito fiscal, no es una forma

Entre los juristas que asumen la posición sobresale RODRÍGUEZ DEVESA quien estima como bien jurídico a los intereses patrimoniales del Estado, las Comunidades autónomas, forales y las entidades locales<sup>(30)</sup>. Asimismo, BAJO FERNÁNDEZ que establece que “el patrimonio, el Erario Público, sólo es digno de protección a través del delito fiscal en la medida en que represente intereses colectivos reconocidos en la Constitución. Y en todo caso, no es el derecho de crédito(...), lo que constituye objeto de protección directa en el delito fiscal, sino el patrimonio, como lo prueba la necesidad del perjuicio patrimonial (...). En otras palabras, no basta con lesionar el derecho de crédito, sino que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública”<sup>(31)</sup>. En la doctrina nacional, se adhiere también UGAZ SÁNCHEZ-MORENO cuando precisa que viene a ser un delito patrimonial debido a que se concreta en el patrimonio del erario público<sup>(32)</sup>.

A esta tesis, aunque no le falte razón de establecer que la afectación recae en un contenido patrimonial, se requiere de una mejor precisión, ya que el patrimonio del Estado es muy distinto al de los ciudadanos. Lo que se llega es ante una falta de identificación entre el objeto material y el objeto jurídico<sup>(33)</sup>. No son deudas sino la obligación de pagar, pues sino se afectaría la función recaudadora: ¿No hay **prisión por deudas**?<sup>(34)</sup>.

**16.** Otra posición –llamada “funcionalista”–, que objeta a la anterior y concretiza mejor el contenido del bien jurídico en estos delitos, es el protagonizado por el rescate de la funcionalidad al sistema. Señalan al funcionamiento de la administración tributaria, en otras palabras, la efectiva **capacidad recaudatoria de tributos** por parte del Estado: proceso de recaudación de los ingresos y su distribución.

MUÑOZ CONDE describe claramente los dos aspectos protegidos en el tipo penal: Por un lado, el interés en el reparto de la carga tributaria, que se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la ley; y por otro lado, la hacienda pública en su vertiente de gasto público, es decir, asignación equitativa de los recursos público y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía<sup>(35)</sup>. BUSTOS RAMÍREZ estima como necesario “buscar el bien jurídico en aquel aspecto del funcionamiento del sistema que aparezca como esencial para la

---

de estafa caracterizado por perjudicar al erario público, sino un delito totalmente distinto aunque con fórmulas engañosas o de fraude que necesariamente lo asimilan en algunos aspectos a la estafa” (Bajo Fernández, 2001, p. 219-220).

<sup>30</sup> Rodríguez Devesa, 1995, p. 577.

<sup>31</sup> Bajo Fernández, 2001, p. 220.

<sup>32</sup> Ugaz Sánchez - Moreno en Revista Peruana de Derecho de la Empresa N° 24, 1987, p. 115.

<sup>33</sup> Cfr. Abanto Vásquez, 2000, p. 416; Salas Lozada en Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10.

<sup>34</sup> Cfr. Bustos Ramírez, 1986, p. 341.

<sup>35</sup> Muñoz Conde, 2001, p. 991.

satisfacción de todos y cada uno de sus miembros(...). Tal aspecto pareciera ser en un Estado social y democrático de derecho el proceso de ingresos y egresos del Estado (...), pues sin él no se podría llevara acabo una serie de tareas indispensables que se le exigen: salud pública, educación, construcción de caminos, apoyo a determinadas industrias y actividades, etc. En suma, el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los egresos”(36). Señala MORILLAS CUEVA que “el bien jurídico protegido inicialmente es la Hacienda Pública (...), pero no desde su perspectiva exclusivamente patrimonial, sino del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la ley; se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público”(37). QUERALT considera que se protege “la capacidad recaudatoria de las Haciendas públicas y de la Seguridad Social”(38). Estas conductas delictivas “constituyen ataques contra la capacidad económica de ingresos de dichos entes públicos, ya sea detrayéndoles ingresos, ya sea recibiendo lo que no se tiene derecho a recibir bajo determinadas condiciones (subvenciones) o desatinando lo recibido bajo ciertas condiciones a fines o menesteres diversos a los previstos”(39). En nuestra doctrina destacan PEÑA CABRERA, BRAMONT-ARIAS TORRES (40), GARCÍA CANTIZANO (41), REYNA ALFARO (42), SANABRIA ORTIZ (43), entre otros(44).

17. Creemos aceptable seguir esta línea doctrinal, ya que es más concreta con la exigencia de dicha situación, en la que el Estado en su ejercicio recaudatorio no debe ser afectado –en criterios de peligro- por ninguna intervención maliciosa, pues con la actividad recaudatorio, el país logra ingresos necesarios para el desarrollo de la población, como también a través de los egresos se registra la eficacia presupuestal. Todo esto a través de una perspectiva constitucional con mención especial a garantizar el cumplimiento de los fines públicos: el funcionamiento del sistema tributario, asegurando el patrimonio financiero del fisco(45). Por tanto, el bien jurídico protegido ante los delitos tributarios lo constituye el proceso de

---

<sup>36</sup> Bustos Ramírez, 1986, p. 342.

<sup>37</sup> Morillas Cueva en Cobo del Rosal, 2000, p. 543. Así tab. Suárez González en Rodríguez Mourullo, 2000, p. 872.

<sup>38</sup> Queralt, 1996, pp. 625-626.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 626.

<sup>40</sup> Bramont Arias Torres/García Cantizano, 1998, p. 477.

<sup>41</sup> García Cantizano en Gaceta Jurídica, tomo 70 –B, 1999, p. 66.

<sup>42</sup> Reyna Alfaro, 2002, pp. 614-615.

<sup>43</sup> Sanabria Ortiz, 2001, p. 523.

<sup>44</sup> Si bien, SALAS LOZADA no comparte la posición de entender al bien jurídico a la función recaudatoria de la Hacienda Pública, no entendemos porque, luego, identifica a la Hacienda Pública concebida como sistema de recaudación de ingresos y de gasto público, proceso de ingreso y egresos del Estado (En Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10).

<sup>45</sup> Vid. Abanto Vásquez, 2000, p. 416.

recaudación de ingresos y la realización de los gastos públicos con los respectivos egresos.

18. Ciertos doctrinarios patrimonialista, insistiendo como objeto de tutela al patrimonio del erario público, han resaltado diferentes intereses difusos –como la funcionalidad recaudatoria de tributos- que pueden precisar la protección penal. Pretenden que la tutela mediata reside a favor del patrimonio estatal, recayendo la tutela inmediata en el proceso de recaudación y la operatividad del sistema tributario<sup>(46)</sup>.

Siguiendo la **postura mixta**, MORALES PRATS sostiene que “el bien jurídico tutelado es el patrimonio de la hacienda pública en su faceta de recaudación tributaria”<sup>(47)</sup>. En la doctrina nacional, VEGA BILLÁN precisa que “los ilícitos penales tributarios atentan gravemente contra el patrimonio del Estado por que, al dejar de contribuir y, por ende, dejar de cumplir con una obligación moral y legal, a la vez impiden que el Estado recaude los tributos que le corresponden; es decir, se daña el proceso de ingresos al que hemos aludido”<sup>(48)</sup>.

#### **§4. Elementos estructurales de la imputación al tipo objetivo.**

19. El desarrollo típico de la defraudación tributaria toma como punto de partida el objeto concreto del tributo, el **hecho imponible**, en el que surge la obligación tributaria que debe asumir el contribuyente<sup>(49)</sup>. El hecho imponible es el presupuesto o fuente del tributo de contenido económico cuya realización genera el nacimiento de una relación jurídica tributaria. De ella, derivaremos tanto al objeto material como los sujetos del delito.

20. El **tributo** no es más que la relación jurídica donde el contribuyente tiene la obligación de realizar la prestación tributaria al Estado, cuando a realizado el supuesto del hecho imponible. Se constituye así en el **objeto material**, excluyéndose a otras formas de ingreso que no tengan la calidad de tributo.

21. Es necesario comentar que este dispositivo penal constituye **ley penal en blanco** debido a que se remite a leyes extrapenales que fijen los tributos de obligatorio cumplimiento. Además, se debe precisar que en la descripción legal se denotan elementos normativos que requiere necesariamente una remisión a

---

<sup>46</sup> Entiende BUSTOS RAMÍREZ, que “este planteamiento no es superador, sino simplemente mixto y, además, no concreta el contenido del bien jurídico macrosocial (...), con lo cual se produce una ambigüedad de criterios en la tipificación, que sólo puede redundar en su ineficacia” (1986, pp. 341-342).

<sup>47</sup> Morales Prats en Quintero Olivares, 1999, p. 756.

<sup>48</sup> Vega Billán, 2002, p. 466. Así tab. Hugo Vizcardo, 2002, pp. 47-48.

<sup>49</sup> Cfr. García Cantizano en Gaceta Jurídica, tomo 70 –B, 1999, p. 66.

dispositivos legales del Código tributario permitiendo así una mejor comprensión de estos tipos penales<sup>(50)</sup>.

**22.** Así, los **tipos de tributos** que se refiere el texto penal, son los señalados por el Código Tributario: impuestos, contribuciones y tasas. Los **impuestos** se constituyen como uno de los medios de captación de ingresos más utilizados, y por ende, más importantes para Estado. Es el monto que se paga Estado, cuyo destino es la caja fiscal, sin que exista proporción entre lo que paga el contribuyente y el beneficio que otorga el Estado. Tanto el gobierno central (impuesto a la renta, impuesto selectivo al consumo, impuesto general a las ventas, derechos arancelarios, RUS) como los gobiernos locales (impuesto de alcabala, impuesto predial, impuesto al patrimonio vehicular, impuesto a los juegos, impuesto a las apuestas, impuesto a los espectáculos públicos) están facultados a imponer impuestos; los cuales, frente al tipo penal, serán idóneos para configurarse como objeto material. Las **contribuciones** son aquellos tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales (norma II, inciso b, Código tributario). Se paga un monto determinado por el servicio prestado o por la realización de obras públicas por parte del Estado. Entre las contribuciones destacan las contribuciones municipales y contribuciones especiales (al seguro social, al FONAVI, al SENATI, al SENCICO). Las **tasas** son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente (norma II, inciso c, Código tributario). Entre las tasas se distinguen tres tipos: los **arbitrios**, que son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público; los **derechos**, que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos; y las **licencias**, que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. El ámbito punitivo abarca todas estas circunstancias, pudiendo muchas veces ser exagerada y contradictoria al principio de mínima intervención, por ello es recomendable de *lege ferenda* limitar el objeto material sólo a los impuestos.

**23.** El **sujeto activo** del delito viene a ser toda persona natural que tenga la calidad de deudor tributario. Cuando decimos deudor tributario nos referimos al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que sería el contribuyente o el responsable obligado al cumplimiento de la prestación tributaria. Por ello, no nos queda ninguna duda en establecer a la defraudación tributaria como un **delito de**

---

<sup>50</sup> Jurisprudencia Española: “Ocurre que como el deber no aparece expresamente señalado, surge así una ley penal en blanco ya que la conducta delictiva consiste en la infracción de una norma tributaria no recogida de manera expresa, como se ha inducido, en el precepto penal. En consecuencia, para aplicar el Código Penal, en este aspecto, hay que acudir a la ley fiscal que es la que establece el tributo con todas sus consecuencias”. Sentencia 1/97 del 28 de octubre de 1997. En Gómez Guillamón, Código penal, 2000, p. 708.

**infracción de deber propio** <sup>(51)</sup>, en el sentido que debe preexistir una relación jurídica tributaria entre el contribuyente (atacante) y la administración tributaria (ofendido). De ello, encontramos como *deber especial* a la **obligación de tributar** que sólo reside en el deudor tributario y no sobre cualquier tercero, permitiendo también complementar la defraudación en el momento en que se elude el pago. Para BERDUGO/FERRÉ OLIVÉ en el agente concurren la condición de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; y de eventual, la condición de sujeto activo de la relación jurídica penal<sup>(52)</sup>.

Jurisprudencia Española:

*“El delito ahora estudiado implica la responsabilidad, como sujeto activo, de todo aquel contribuyente, natural o jurídico, que en principio resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria”*<sup>(53)</sup>. En otro caso: *“Es un delito de los llamados de primera mano, porque sólo puede ser sujeto activo del mismo aquel que sea directamente tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal, pero nunca un tercero”*<sup>(54)</sup>.

**24.** Ahora bien, no cualquier deudor tributario puede ser calificado como autor, hay que entender que cada contribuyente resulta autor potencial de este injusto sólo frente a la obligación tributaria específica para con el estado, y no de otras<sup>(55)</sup>.

---

<sup>51</sup> Esta cuestión de fijar si estamos ante un delito común o especial ha generado gran polémica en la doctrina ya que sus efectos producen otras repercusiones como por ejemplo la determinación de la participación criminal. Lo califican como delito especial: Abanto Vásquez, 2000, p. 421; Peña Cabrera, 1996, p. 284; García del Río, 2002, p. 369; Salas Lozada **en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10; Hugo Vizcardo, 2002, p. 49; Bajo Fernández, 2001, p. 243; Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 756; Muñoz Conde, 2001, p. 991; Morillas Cueva **en** Cobo del Rosal, 2000, p. 544; De Vicente Remesal **en** Jueces, 2003, p. 385; Queralt, 1996, p. 628; Suárez González **en** Rodríguez Mourullo, 2000, p. 872. En la doctrina, es un punto casi resuelto la de entender a la defraudación tributaria como delito especial o común. Pero aún así, quienes insisten en asimilarlo como un delito común argumenta que a rigor del tipo penal no resaltan restricciones en la configuración de la potencial esfera de autores, ya que no se precisa exigencias de que la conducta delictiva se cometa con relación a los tributos propios (Cfr. Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 756; Blanco Cordero **en** El nuevo derecho penal español, 2002, p. 974). Si se afirma como delito común, según SALAS LOZADA, se tendría que aceptar dos consecuencias: primero, no se guardaría coherencia con la protección al sistema de recaudación de tributos; y segundo, se sancionaría como defraudación tributaria lo que podría ser un apropiación ilícita, generándose problemas sistemáticos (**en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 10).

<sup>52</sup> Berdugo/Ferré Olivé, 1994, p. 39.

<sup>53</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de marzo de 1985. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, pp. 3122-3123.

<sup>54</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 25 de setiembre de 1990. **En** Garberí Llobregat, Código penal, 1999, p. 1094.

<sup>55</sup> Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 757; Blanco Cordero **en** El nuevo derecho penal español, 2002, p. 975.

Jurisprudencia Española:

*“No todo deudor del erario público puede ser considerado como agente comisor de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señala el precepto, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentra marco adecuado en otras diferentes normas penales”*<sup>(56)</sup>.

Jurisprudencia Mexicana:

*“El tipo penal del delito de defraudación fiscal sólo puede ser cometido directamente por sujetos activos calificados, que son quienes tienen la obligación de presentar las declaraciones fiscales (contribuyentes)”*<sup>(57)</sup>.

25. Si quien interviene en la comisión delictiva es una **responsable solidario**, es decir un agente receptor o un agente perceptor, su conducta debe ser confrontado con el supuesto típico del inciso b, artículo 2º del Decreto Legislativo 813.

26. En el caso de que el deudor tributario sea una **persona jurídica**, será de aplicación la figura del actuar en nombre de otro (artículo 27º, Código penal), donde se sancionará a quien comete el delito bajo la calidad de representante de la persona jurídica o como socio representante autorizado, trasladándose -sólo a efectos punitivos- a éste la cualidad especial de deudor tributario.

Jurisprudencia Española<sup>(58)</sup>:

*“Siendo una persona jurídica (sociedad mercantil anónima) el sujeto pasivo de la relación tributaria, la responsabilidad penal ha de polarizarse en los directores, gerentes, consejeros, delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración”*<sup>(59)</sup>.

Jurisprudencia Mexicana:

---

<sup>56</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 25 de setiembre de 1990. **En** Garberí Llobregat, Código penal, 1999, p. 1094.

<sup>57</sup> Primer Tribunal Colegiado en materia penal del Tercer Circuito, Novena Epoca, febrero de 2003, Tesis III.1o.P.56 P. **En** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, p. 1043.

<sup>58</sup> *“La responsabilidad del delito fiscal hay que atribuirle, en primer lugar, a las personas que como socios o administradores de las empresas, ostentaban poder de decisión dentro de las mismas, porque tenían o tiene conocimiento de las defraudaciones que se van a realizar. En el caso, es claro que al existir sólo dos socios componentes de la totalidad del accionariado y uno de ellos ser, además, el administrador único de los mismos, al responsabilidad debe caer en ambos”*. Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de octubre de 1997. **En** Garberí Llobregat, Código penal, 1999, p. 1097.

<sup>59</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de marzo de 1988. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, p. 3113.

*“En el caso de las personas morales, la obligación recae en sus representantes legales, por lo que si el comisario de una empresa carece de ese carácter, no puede ser autor material del delito de que se trata”<sup>(60)</sup>.*

**27.** El **sujeto pasivo del delito** lo constituyen la **administración tributaria** del gobierno central (SUNAT) o de los gobiernos locales; es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es decir, el Estado a través de los entes encargados de la recaudación tributaria. Indirectamente tiene la calidad de sujeto pasivo, la colectividad <sup>(61)</sup>, ya que el efecto o perjuicio directo recae sobre los ingresos directos del país<sup>(62)</sup>.

**28.** Viéndolo así, “los sujetos de la relación jurídico-tributaria invierten sus papeles en la relación jurídico – penal, pues el sujeto activo de aquella (...) pasa a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa”<sup>(63)</sup>

**29.** El **comportamiento delictivo** consiste en defraudar: se deja de pagar, en todo o en parte, el tributo utilizando medios fraudulentos (se le conoce en otras legislaciones como elusión fiscal). Por ello, antes debe existir una relación jurídica tributaria donde el contribuyente se encuentre obligado frente al Estado para el pago correspondiente del tributo. Frente a la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, contraviniendo las leyes correspondientes, utiliza medios fraudulentos para evitar pagar en forma total o pagar parcialmente<sup>(64)</sup>.

**30.** En la doctrina española se mantiene en debate lo que se debe de entender por **defraudación** en razón a los injustos tributarios. Las interpretaciones logradas se agrupan bajo dos postulados: la teoría de la infracción del deber o del deber específico extrapenal y la teoría de engaño o *mise in scene*<sup>(65)</sup>.

---

<sup>60</sup> Primer Tribunal Colegiado en materia penal del Tercer Circuito, Novena Epoca, febrero de 2003, Tesis III.1o.P.56 P. **En** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, p. 1043.

<sup>61</sup> Cfr. Sanabria Ortiz, 2001, p. 523.

<sup>62</sup> Identifican como sujeto pasivo a la colectividad: Bustos Ramírez, 1986, p. 342; Angeles/Frisancho Aparicio/Rosas Yataco V, 1997, p. 2371; Bramont – Arias Torres/García Cantizano, 1998, p. 477; García del Río, 2002, p. 369; Salas Lozada **en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 11.

<sup>63</sup> Blanco Cordero **en** El nuevo derecho penal español, 2002, p. 974.

<sup>64</sup> Jurisprudencia Mexicana: “*Se describe el tipo del delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento del error omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal (...). De lo que se sigue que si el infractor, mediante el engaño al presentar la declaración del ejercicio anual omite el pago de ciertos impuestos, su conducta se encuadra en la hipótesis delictiva*”. Segundo Tribunal Colegiado en materia penal del Tercer Circuito, Novena Epoca, julio de 2003, Tesis: III.2o.P.91 P. **En** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, p. 1081.

<sup>65</sup> Para mayor detalle sobre estas teorías véase: Abanto Vásquez, 2000, p. 423; Corcoy Bidasolo/Cardenal Montraveta/Fernández Bautista/Gallego Soler/Gómez Martín/Hortal Ibarra II, 2002, p. 240. Sin embargo, MORALES PRATS aprecia el debate actual entre ambas teorías, como artificiosa y superflua, ya que “buena parte de los defensores de la teoría del engaño llegan a conclusiones prácticamente coincidentes, en cuanto a sus resultados interpretativos, con quienes

31. Los seguidores <sup>(66)</sup> de la **teoría de la infracción del deber** sostiene que la conducta defraudar consiste simplemente en el incumplimiento de los deberes tributarios con lo cual se causará un perjuicio patrimonial al erario estatal. Este incumplimiento se puede interpretar comúnmente en la omisión de ejercer el pago debido del tributo. A diferencia del delito de estafa, queda excluido el engaño como elemento típico ya que sostiene la imposibilidad inducir a error a la administración tributaria, siendo más bien excesos que se pretende generar en el tipo penal. La crítica reside en la inconsistencia del tipo penal al limitarlo a meros incumplimientos de deberes que no satisfacen el desvalor de la acción y tienden a dejar sin límites frente a infracciones administrativas<sup>(67)</sup><sup>(68)</sup>.

32. Quienes plantean la **teoría del engaño**<sup>(69)</sup>, sostienen que la defraudación, en sede tributaria, comporta esencialmente rasgos engañosos antes que meros incumplimientos<sup>(70)</sup>. Consiste en la creación dolosa de situación de opacidad fiscal para inducir a error a los miembros de la administración tributaria, y así generar en ella el perjuicio patrimonial. Se satisface el desvalor de la acción cuando identificamos al engaño como elemento típico. “La ventaja de partir del tenor literal de la defraudación es que con ello se pone en claro desde el principio que el desvalor de la acción va dirigido contra determinadas modalidades de infringir deberes tributarios y no solamente contra la infracción formal de estos deberes”<sup>(71)</sup>. Si bien, se adopta este elemento típico, esto no quiere decir que la defraudación tributaria en esencia sea un delito de estafa, pues no existe en rigor una libre disposición del patrimonio por parte de la Administración tributaria, ya que es el deudor tributario quien debe de entregar la suma a recaudar y no obtenerlo de la administración tributaria.

---

postulan la teoría de la infracción del deber específico extrapenal” (En Quintero Olivares, 1999, p. 760).

<sup>66</sup> Bacigalupo en Código penal II, 1997, p. 3097; 1998, p. 215.

<sup>67</sup> Jurisprudencia Mexicana: “El delito de defraudación fiscal requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante “el uso de engaños o aprovechamiento de errores”, elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omite el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño”. Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Epoca, octubre 2001, Tesis XV.1.24P. En Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV.

<sup>68</sup> Además, se podría afirmar que esta tesis asimila como objeto jurídico el deber de lealtad. Vid. num. 14.

<sup>69</sup> Peña Cabrera, 1996, p. 287; Boix Reig en Vives Antón, 1999, p. 583.

<sup>70</sup> Para el Código Penal de El Salvador (segundo párrafo, artículo 249°) “se entenderá como defraudación al Fisco la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley”.

<sup>71</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 424.

33. En nuestro caso, no resulta nada discutible la definición sobre defraudación, ya que el legislador precisa en la construcción típica de medios engañosos. Por ello, no podemos considerar defraudación tributaria tan sólo por no haber realizado el pago completo o realizar el pago parcial del tributo; se requiere la presencia de los medios calificados fraudulentos que produce al órgano recaudador una apariencia dirigida a ocultar dicho incumplimiento. Debido a que el Derecho Penal viene a constituirse como la última *ratio* por cuestión a su aplicación rigurosa, se debe sancionar las conductas más graves, por ende, los actos negatorios del pago utilizando medios fraudulentos son para el legislador conductas graves que se deben perseguir penalmente. Esos **medios** necesarios típicamente para la consumación lo constituyen el engaño, la astucia, ardid u otra forma fraudulenta.

34. Hablar de fraude en el derecho tributario, nos lleva a decir que es todo acto que no transgrede directamente a la ley de dicha materia, sino actúa de modo solapado para burlarse (**desvalor de la acción**). El **engaño** se presenta limitada en la comisión delictiva<sup>(72)</sup>, resultando diferente el engaño del delito de estafa, ya que no resulta menester comprobar el efecto error ante la inducción<sup>(73)</sup>. Con el comportamiento de no pagar la obligación tributaria, el deudor tributario puede afirmar datos falsos, en todo o parte, en la declaración tributaria; estas maniobras o manipulaciones en los datos necesarios son suficientes para construir el engaño<sup>(74)</sup>. “El elemento fraudulento que exige el artículo es posible de concebir -de acuerdo al procedimiento tributario establecido para la determinación o liquidación de la obligación tributaria- como la afirmación de hechos falsos en la declaración tributaria o la ausencia de su presentación en los casos en que exista obligación de hacerlo. De tal forma que el fraude no puede consistir en efectuar actos materiales que sustenten la inducción a error del acreedor tributario, más aún cuando la administración tributaria legalmente se encuentra obligada a aceptar como ciertos los datos proporcionados por el deudor tributario teniendo la facultad de revisarlos posteriormente a través del ejercicio de su facultad de fiscalización”<sup>(75)</sup>.

Jurisprudencia Nacional <sup>(76)</sup>:

---

<sup>72</sup> Bajo Fernández, 2001, pp. 219-220.

<sup>73</sup> De Vicente Remesal **en** Jueces, 2003, p. 385; Reyna Alfaro, 2002, p. 617; Salas Lozada **en** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 12. Vid. Ugaz Sánchez - Moreno **en** Revista Peruana de Derecho de la Empresa N° 24, 1987, p. 115.

<sup>74</sup> Bramont-Arias Torres, Felipe **en** Estudios Penales, 2003, p. 544; Abanto Vásquez, 2000, pp. 424-425.

<sup>75</sup> Bramont-Arias Torres, Felipe **en** Estudios Penales, 2003, pp. 543-544.

<sup>76</sup> “La obtención indebida de crédito fiscal, el empleo de facturas falsas que incrementaron los gastos de la empresa reduciendo el monto imponible del impuesto a la renta, la falsedad de los balances y declaraciones juradas, son hechos que acreditan la comisión delictiva y la responsabilidad penal de los acusados”. Ejecutoria Suprema de 12 de mayo de 1998, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Exp. 5737-97 Lima. **En** Rojas Vargas I, 1999, pp. 513-515.

*“Las imputaciones de venir utilizando facturas de talonarios que correspondían al sistema antiguo de comprobantes de pago, los caudales habían sido cerrados en números de serie inferiores a los emitidos, el haber utilizado doble facturación con la misma numeración, el no registro de ventas por montos altos, el uso del IGV en provecho de la empresa y la venta de facturas sin mediar servicios a cargo de una comisión y del pago del IGV por parte del cliente acreditan fehacientemente el delito y la responsabilidad del acusado”<sup>(77)</sup>.*

**35.** Es necesario tomar en cuenta los casos de **fraude de ley**<sup>(78)</sup>, en el que se llega a un resultado que contraviene a la ley, debido a hallarse amparada por otra que responde a una finalidad diferente. El fraude a la ley tributaria consiste en la concurrencia dual de normas jurídicas: la norma defraudada, que acoge el supuesto de la obligación tributaria; y la norma de cobertura, donde se grava en menor medida o se declare exento el hecho imponible, y con la cual el contribuyente pretende sustentar su acto. Para estas circunstancias no se puede alegar engaño provocado ni construido por el deudor tributario, sólo se puede manifestar deficiencias legislativas<sup>(79)</sup>. Falla la imputación objetiva, porque el contribuyente no ha creado el riesgo jurídicamente relevante al proceso de recaudatorio de la administración tributaria, sino que dicho riesgo se deriva de contradicciones normativas.

**36.** Además del engaño, el texto penal hace constancias de otras formas fraudulentas como la **astucia** o el **ardid**, dejando abierta la posibilidad de adecuar típicamente otros medios que en esencia se presente como fraudulentos a parte de los mencionados. Tanto la astucia como el ardid pueden ser entendidos como artificios o maniobras que hace más complicada la verificación de la veracidad de los hechos, podemos inclusive precisar que resultan útiles para el engaño. Tomando en cuenta la forma precisa del engaño, para la comisión de estos delitos, bastaba tan sólo con señalar en el tipo penal el engaño como medio comisivo, ya que insistimos que no es necesario verificar la idoneidad a inducir en error, lo que resulta de estas otras formas fraudulentas donde su esencia responde a exigentes producciones de error al sujeto pasivo.

---

<sup>77</sup> Ejecutoria Suprema de 14 de abril de 1998. Sala Penal B, Exp. 038-98 Lima. **En Rojas Vargas I**, 1999, pp. 518-520.

<sup>78</sup> “En ocasiones se confunde el fraude de ley con los actos o negocios simulados en los que el sujeto, ausente otra norma que el diera cobertura, simplemente falsea la realidad para que con tal simulación se le aplique una norma que no le corresponde ni por la letra ni por el fin de la misma. Al lado de los actos simulados y el fraude de la ley se encuentra también la economía de opción, que se produce cuando la conducta puede subsumirse en diferentes normas, eligiendo el contribuyente aquélla que le sea más económica. En este último abanico de supuestos la ley no responde con sanciones. Admite la opción que realice el contribuyente” (Bajo Fernández, 2001, p. 228).

<sup>79</sup> Bajo Fernández, 2001, p. 228.

37. El comportamiento delictivo de la defraudación puede configurarse tanto en forma activa como pasiva<sup>(80)</sup>. Se establece por ejemplo el caso de falsificar la contabilidad para eludir el pago (**modalidad de comisión activa**). La **modalidad de comisión pasiva** se entiende como omisión propia, y aunque se halla discutible, no negamos su admisión casuística, si es que previamente concurre el deber de pagar o declarar legalmente el tributo<sup>(81)</sup>. Ejemplo: Cuando el contribuyente no declara lo correspondiente a un tributo, no obstante estar obligado a ello. BUSTOS RAMÍREZ considera que no podemos descartar la posibilidad de omisión ya que: “en primer lugar, porque el engaño se puede llevar a cabo por la omisión justamente manteniendo en error a la administración, y, en segundo lugar, porque estamos ante un ‘delito especial’, por tanto, el injusto es fundado por el deber del sujeto, su infracción puede, entonces llevarse a cabo por omisión, lo que viene a se vez a redundar en la posibilidad del engaño por omisión”<sup>(82)</sup>. El contribuyente con su silencio o su omisión de evadir tributos también está engañando; y por ende, configura defraudación tributaria.

38. A través de estos comportamientos, el agente **no cumple con el pago total** del tributo<sup>(83)</sup>, aunque también puede realizar un **pago parcial**, incidiendo fraudulentamente sobre la otra mitad a pagar. Así por ejemplo, el contribuyente en su declaración jurada reduce la base imponible para realizar un pago menor a lo

---

<sup>80</sup> En crítica a la redacción del texto penal español sobre la admisión de formas comisivas y omisivas, BACIGALUPO establece que ha sido erróneo haber creído que el problema era la omisión. Son dos los puntos que inciden hablar de formas de acción antes que de omisión: entender a los delitos tributarios como formas de estafa, basado en la defraudación mediante el engaño y la problemática que conlleva al admisión de la omisión ante la prisión por deudas. Sobre la primera cuestión BACIGALUPO sostiene que no tendría sentido exigir un engaño que no deba producir error en el sujeto pasivo, no es necesario que la Hacienda pública haya hecho alguna disposición patrimonial por error. “Dejar de pagar, en ningún caso, es suficiente para afirmar la existencia de un engaño y nadie necesita engañar para no pagar. El que no percibe lo que se le debe, a su vez, no realiza ninguna disposición patrimonial. De lo contrario todo incumplimiento de una obligación de dar sería una estafa (En Código penal II, 1997, p. 3096; 1998, p. 214). En relación a la segunda cuestión, el mencionado autor incide que no estamos ante obligaciones civiles sino deberes tributarios y, en consecuencia, “la punibilidad de su infracción nada tiene que ver con la prisión por deudas” (En Código penal II, 1997, p. 3097; 1998, p. 215). Ante el entendimiento de que la omisión no resulta problemática para su admisión, BACIGALUPO se pregunta “si eludir no puede ser entendido sino como sinónimo de omitir: ¿cómo se omite activamente; más gráficamente: ¿cómo se omite un pago activamente?” (En Código penal II, 1997, p. 3097; 1998, p. 215).

<sup>81</sup> Vid. Muñoz Conde, 2001, p. 992. Considera DE VICENTE REMESAL que la modalidad omisiva “resulta dificultada no sólo por la exigencia de engaño, sino también porque la mayoría de los casos de tributación se exige por parte del contribuyente alguna declaración o incluso la liquidación” (En Jueces, 2003, p. 385).

<sup>82</sup> Citado por Peña Cabrera, 1996, pp. 288-289.

<sup>83</sup> Jurisprudencia Nacional: “De lo actuado se colige que la conducta imputada de haber dejado de pagar tributo de manera fraudulenta se encuentra debidamente tipificada en el artículo 268 del Código penal, siendo por lo tanto justiciable penalmente”. Ejecutoria Suprema de 19 de mayo de 1998, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Exp. 1409-97 Lima. En Rojas Vargas I, 1999, pp. 525-527.

debido, siendo el medio fraudulento la preparación de una declaración jurada con una base imponible falsa.

Jurisprudencia Nacional:

*“Ocultar ingresos con el propósito de disminuir el monto de los tributos, aprovechándose indebidamente de crédito fiscal, haber utilizado doble juego de comprobantes de pago, haber negado la existencia de documentos de interés tributario que no fueron destruidos en el amago del incendio, constituyen todos actos penalmente relevantes contemplados en la ley penal tributaria”<sup>(84)</sup>.*

39. Este elemento no es determinante para la configuración típica, de lo contrario estaríamos sancionando penalmente el impago de un tributo, y con ello la supervivencia de la **prisión por deudas**. “Quien declara sus obligaciones fiscales, pero no efectúa el ingreso total de la deuda que reconoce, no incurre en delito fiscal alguno, si tal declaración es correcta”<sup>(85)</sup>. Únicamente nos queda adecuar la conducta a una infracción administrativa.

40. El no pago o pago parcial genera al agente un beneficio económico ilícito que concurre a su favor o a favor ajeno, ya que se mantiene al patrimonio dinero que debe pertenecer al Estado. Se generaría un **perjuicio** que recae directamente sobre el fisco; e indirectamente sobre la colectividad<sup>(86)</sup>. Para diferenciarlo del delito de estafa, en la defraudación tributaria no hay actos de disposición.

41. En principio, de manera expresa no se señala ninguna cuantía en el texto penal, pero algunos autores como ABANTO VÁSQUEZ consideran que implícitamente se establece un **monto defraudatorio límite**. Esto se deduce del artículo 3° del tipo atenuado de la defraudación tributaria donde se señala expresamente una cuantía mínima de cinco unidades impositivas tributarias, y por ende, la defraudación tributaria, del tipo básico se ajusta en dicho límite cuántico<sup>(87)</sup>, permitiendo diferenciarlos con los supuestos del tipo atenuado. Somos del parecer que hubiese sido mejor señalar de *lege ferenda* en el artículo 1° el límite cuántico, para no recurrir a este clase de interpretaciones que se constituye peligrosas para el principio de legalidad<sup>(88)</sup>.

---

<sup>84</sup> Ejecutoria Suprema de 29 de mayo de 1998, Sala Penal B, Exp. 592-98 Lima. En Rojas Vargas I, 1999, pp. 507-510.

<sup>85</sup> Queralt, 1996, p. 630.

<sup>86</sup> García Rada, 1981, p. 180.

<sup>87</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 432.

<sup>88</sup> Tanto el Código Penal de España como la Ley Penal Tributaria de Argentina, precisan en el tipo básico de defraudación tributaria la cuantía defraudada. El texto español señala que la cuantía de la cuota defraudada es aquella que excede de quince millones de pesetas (artículo 305°). El texto argentino precisa que la cuantía del monto evadido es el que excede de la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

42. La cuantía perjudicial debe ser entendido como otro **elementos típico** sin ser el resultado típico, menos una condición objetiva de punibilidad<sup>(89)</sup>. “No puede hablarse de condición objetiva, dado que ni se trata de un hecho futuro e incierto, ni la cuantía defraudada a la Hacienda se encuentra causalmente desvinculada de su conducta”<sup>(90)</sup>. La conducta que ocasione una cuantía del perjuicio inferior a la que se exige no logra la naturaleza delictiva, convirtiéndose sólo en infracción administrativa.

### §5. *Imputación subjetiva.*

43. La defraudación tributaria es un **delito doloso**, el agente actúa con conciencia y voluntad de defraudar al fisco para no pagarle o pagar parcialmente el tributo.

Jurisprudencia Nacional<sup>(91)</sup>:

*“La ley penal sanciona a los autores que realizan conductas constitutivas de los delitos en materia tributaria y aduanera, aplicándose las penas establecidas por la ley, siempre y cuando se actúe en forma dolosa, que como tipo subjetivo no sólo requiere que la acusación produzca un resultado, sino la voluntad de generarlo”*<sup>(92)</sup>. En otro caso: *“A mérito de los elementos probatorios obrantes en autos se ha llegado a acreditar la participación de la justiciable en la comisión del ilícito, toda vez que la*

<sup>89</sup> De Vicente Remesal **en** Jueces, 2003, p. 386; Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 760; Luzón Cuesta, 2000, 187; Bajo Fernández, 2001, p. 229. Para MUÑOZ CONDE se trata de una condición objetiva de punibilidad siendo innecesario que este abarcado por el dolo, siendo sólo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa” (2001, p. 993) Lo admiten también: Bustos Ramírez, 1986, p. 343; Terradillos Basoco, 1995, p. 223; Bacigalupo **en** Código penal, 1997, p. 3096, 1998, p. 222; Muñoz Conde, 2002, p. 993; Abanto Vásquez, 2000, p. 433. En la jurisprudencia española: “La cuantía de la defraudación que transforma el ilícito administrativo en ilícito penal (...) constituye un elemento típico del delito”. Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de marzo de 1988. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, p. 3111.

<sup>90</sup> Boix Reig **en** Vives Antón, 1999, p. 588. MORALES PRATS señala que “la referida referencia legal de la cuantía debe integrarse en el resultado típico del delito, pues ni se trata de un evento futuro e incierto, que queda extramuros del conocimiento propio del dolo del autor, ni constituye un evento causalmente desvinculado de la conducta típica” (**En** Quintero Olivares, 1999, p. 768).

<sup>91</sup> “Encontrándose acreditado el delito con los medios probatorios obrantes en autos, de donde fluye una evasión dolosa, la versión del acusado de que ello se debió a desórdenes y errores en la contabilidad derivada de la falta de conocimiento en materia tributaria, debe ser considerada un simple argumento de defensa”. Ejecutoria Suprema de 28 de mayo de 1998, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Exp. 469-98 Lima. **En** Rojas Vargas I, 1999, pp. 511-512.

<sup>92</sup> Ejecutoria Suprema del 16 de octubre de 1998, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Exp. 01-98 Lima. **En** Rojas Vargas I, 1999, pp. 485-489.

*acusada tuvo conciencia que la reducción del precio del bien inmueble tuvo como finalidad la elusión del pago del impuesto de alcabala”<sup>(93)</sup>.*

44. Es necesario que el agente conozca su condición de deudor tributario y que no busque la postergación del pago sino que decida no pagar total o parcialmente<sup>(94)</sup><sup>(95)</sup>.

45. También se requiere la presencia del elemento subjetivo **ánimo de lucro**, entendido en la búsqueda de una ventaja patrimonial como consecuencia del impago de la deuda tributaria (**tipo de tendencia trascendente**)<sup>(96)</sup><sup>(97)</sup>. Este elemento subjetivo se presenta claramente en el momento de la declaración tributaria, cuando se realiza la liquidación correspondiente, en el que se tratará de reducir u ocultar el verdadero ingreso. Por ello, si el contribuyente realiza una correcta liquidación de la deuda tributaria, pero falta al pago del monto, no habrá delito; sin embargo, si realiza fraude en la liquidación y falta al pago del monto, habrá delito<sup>(98)</sup>.

Jurisprudencia Española:

*“En el delito fiscal, siendo un delito tendencial, en forma igual o análoga a lo que sucede con otras muchas infracciones penales y más en concreto en los llamados, en general, delitos económicos, cuyo contenido es el apoderamiento, el ánimo de lucro o animus defraudandi, es, como elemento subjetivo del injusto, esencial”<sup>(99)</sup>.*

46. Es discutible la admisión del **dolo eventual**. Para algunos, tratándose de un delito de tendencia, resulta excluyente<sup>(100)</sup>. Por otro lado, la doctrina dominante plantea como posible, ante la dificultad que incide en el comportamiento doloso del

<sup>93</sup> Ejecutoria Suprema de 6 de mayo de 1998, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Exp. 4618-97 Arequipa. **En** Rojas Vargas I, 1999, pp. 516-517.

<sup>94</sup> Vid. Sanabria Ortiz, 2001, p. 524.

<sup>95</sup> Jurisprudencia Española: “*El dolo debe abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, del conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última*”. Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de marzo de 1988. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, p. 3113.

<sup>96</sup> Sobre dicho elemento en la doctrina española no es pacífica la identidad de otro elemento subjetivo diferente del dolo, siendo la argumentación de su admisión para el sector que la afirma la deducción del ánimo de lucro mediante la interpretación del verbo rector “defraudar” que utiliza el tipo básico (art. 305.1, Código penal español de 1995). Vid. De Vicente Remesal **en** Jueces, 2003, p. 386.

<sup>97</sup> La estructura típica del delito de evasión de impuestos, en el Código Penal de Bolivia, exige como elemento subjetivo el ánimo de eludir el pago del impuesto o de defraudar al fisco. Por su parte, el tipo de defraudación tributaria del Código Tributaria de Uruguay exige un ánimo de provecho indebido genérico.

<sup>98</sup> Cfr. Abanto Vásquez, 2000, p. 439.

<sup>99</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de diciembre de 1990. **En** Garberí Llobregat, Código penal, 1999, p. 1097.

<sup>100</sup> Calderón Cerezo **en** Calderón Cerezo/Choclán Montalvo II, 2001, p. 350.

agente de abarcar el límite cuántico a defraudar: si bien el agente desconoce exactamente la cuantía de lo defraudado, acepta la cantidad defraudada<sup>(101)</sup>.

47. No resulta necesario que el dolo del contribuyente abarque con exactitud un conocimiento actual y exacto de la cuantía defraudada, será suficiente con que entienda que su conducta es potencial para atentar contra el bien jurídico<sup>(102)</sup>. Además, este tipo de problemas puede ser resuelto mediante el dolo eventual<sup>(103)</sup>: Si bien, el contribuyente desconoce exactamente la cuantía defraudada, acepta la posibilidad que sea el monto realmente perjudicial.

48. Son admisibles las formas de error. Así, en el **error de tipo** recaerá sobre los elementos normativos del tipo<sup>(104)</sup>, como en la calidad de ser deudor tributario, límite de pago tributario, entre otros. Sea el caso de constituirse como forma vencible o invencible, la exclusión de la responsabilidad es contundente, ya que se carece de una modalidad culposa de defraudación tributaria, si se llega a un error de tipo vencible. En la **culpabilidad**, para el **error de prohibición**, se produce una ignorancia sobre lo antijurídico de la conducta, pese a conocer las circunstancias del hecho imponible<sup>(105)</sup>. Así, “la invocación del error sólo será creíble en la medida en que por el contexto, profesión y circunstancias personales del contribuyente pueda ser admisible que realmente el sujeto desconocía sus obligaciones tributarias, aunque hubiera podido conocerlas si se hubiera informado mejor”<sup>(106)</sup>.

Jurisprudencia Española:

*“No puede ser invocado con éxito el error de tipo, ni el error de prohibición, porque no hay base fáctica alguna que lo autorice, y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer (por complejo que sea) el aspecto fiscal gestión económica”<sup>(107)</sup>.*

## §6. Ampliación de la imputación.

### 6.1. Tipo imperfecto realizado.

<sup>101</sup> Cfr. Morillas Cueva **en** Cobo del Rosal, 2000, p. 549; De Vicente Remesal **en** Jueces, 2003, p. 386; Rodríguez Devesa, 1995, p. 580; Serrano Gómez, 2002, p. 547; Suárez González **en** Rodríguez Mourullo, 2000, p. 875; Boix Reig **en** Vives Antón, 1999, pp. 589-590.

<sup>102</sup> Cfr. Morales Prats **en** Quintero Olivares, 1999, p. 768.

<sup>103</sup> Bajo Fernández, 2001, p. 246.

<sup>104</sup> Así tab. Boix Reig **en** Vives Antón, 1999, p. 590; Bajo Fernández, 2001, p. 247; Abanto Vásquez, 2000, p. 441; Hugo Vizcardo, 2002, p. 48. Como error de prohibición: Peña Cabrera, 1996, p. 280.

<sup>105</sup> Morillas Cueva **en** Cobo del Rosal, 2000, p. 550. Cfr. Bajo Fernández, 2001, p. 247.

<sup>106</sup> Muñoz Conde, 2001, p. 995.

<sup>107</sup> Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de marzo de 1988. **En** Bacigalupo, Código Penal II, 1997, p. 3113.

49. Es un **delito de resultado**, determinándose la consumación con la afectación al proceso recaudación materializado al comprobar el perjuicio económico que se produce al incumplir con el pago, o pagar parcialmente <sup>(108)</sup>. Hay que entender que dicho resultado atentatorio al bien jurídico es de **peligro concreto** que se puede dislumbrar con el acto de no pagar<sup>(109)</sup>. No es necesario verificar en el fisco un perjuicio real patrimonial, basta comprobar que se traspaso el límite cuántico perjudicial <sup>(110)</sup>.

50. Concretamente, no basta decir con que el deudor tributario incumplió fraudulentamente el pago para establecer la consumación formal, hace imperante el subsidio de normas tributarias para prefiar cuestiones como el plazo de pago, prórrogas y otras cuestiones formales<sup>(111)</sup>. Por ahora, podemos establecer que el momento consumativo depende del plazo legal para realizar el pago del tributaria<sup>(112)</sup>, mientras la obligación tributaria sea exigible el autor tiene que realizar la liquidación tributaria debida, pero si se realiza fraudulentamente y no paga, y el plazo para efectuar la declaración y/o ingreso concluye, el delito se perfecciona. Durante dicho lapso, se realizará, en la declaración tributaria, la liquidación correspondiente, y de ella se determinará la cuantía de la deuda tributaria, con la cual se comprobará la defraudación<sup>(113)</sup>.

51. Hay que tomar en cuenta los momentos consumativos en razón a la persona encargada de realizar la liquidación de la deuda tributaria: **autoliquidación** o **liquidación de la administración tributaria**. En el primer caso, es el propio contribuyente quien, en su declaración tributaria, realiza la liquidación. Si la modalidad de la defraudación tributaria es omisiva, el momento consumativo será al término del plazo legal de ingreso de la declaración (o el de su prórroga, si es que hubiera)<sup>(114)</sup>; pero, si la modalidad es comisiva, la consumación es efectiva cuando el agente presenta la declaración y paga la supuesta suma, o no cumple el pago al término del plazo legal. No es suficiente con la notificación de la administración

<sup>108</sup> De la misma idea: Muñoz Conde, 2001, p. 993; Bramont – Arias Torres /García Cantizano, 1998, p. 478; Peña Cabrera, 1996, p. 293; Sanabria Ortiz, 2001, p. 525.

<sup>109</sup> Vid. Abanto Vásquez, 2000, p. 419. Es comprensible que si se adopta como bien jurídico protegido el patrimonio del fisco el delito sea entendido como de resultado en el sentido de lesión. La lesión se comprueba con el perjuicio económico para las arcas públicas (Terradillos Basoco, 1995, p. 223), pero dicha lesión se presenta concretamente en el monto no pagado, por ello, el legislador deberá precisar una cuantía tal que se entienda perjudicial a efectos del bien jurídico, pues de lo contrario sería mejor hablar de un resultado de peligro concreto.

<sup>110</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 432; Reyna Alfaro, 2002, p. 619.

<sup>111</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 433.

<sup>112</sup> Cfr. Suárez González en Rodríguez Mourullo, 2000, p. 876; Salas Lozada en Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 12.

<sup>113</sup> Cfr. Bajo Fernández, 2001, p. 249.

<sup>114</sup> Corcoy Bidasolo/Cardenal Montraveta/Fernández Bautista/Gallego Soler/Gómez Martín/Hortal Ibarra II, 2002, p. 243; Abanto Vásquez, 2000, p. 434.

tributaria para cumplir con la deuda. En el segundo caso, la liquidación lo realiza la propia administración tributaria, previa declaración tributaria del contribuyente. Aquí la consumación se verifica en el momento en que se paga fraudulentamente el tributo que exige la administración tributaria. No basta la notificación al pago de la deuda por liquidación errónea.

**52.** Cabe formas de **tentativa** sólo en aquellos casos donde la administración liquida la deuda tributaria, ya que desde la entrega de la declaración tributaria se puede interrumpir la comisión delictiva hasta antes del vencimiento del plazo para el pago. Los actos ejecutivos se inician con la entrega de la declaración tributaria de contenido fraudulento. Por ello, en la autoliquidación, resulta discutible la tentativa, en el sentido de que con la declaración tributaria al mismo tiempo se ingresa la deuda tributaria; siendo la defraudación tributaria, en todo caso, un delito de actividad<sup>(115)</sup>.

**53.** Desde el momento de la notificación para la entrega de la declaración tributaria hasta cuando se cumpla el plazo del pago (o la prórroga), el contribuyente puede desistirse voluntariamente. Siendo así, sólo será sancionado cuando los actos que hay practicado antes de sus **desistimiento** constituyan delito alguno (artículo 18°, Código penal). Posteriormente, si vencido el plazo, el autor decida cumplir con el pago, esto no modificará para nada su responsabilidad penal.

## **6.2. Autoría y participación.**

**54.** Muchas veces la actuación del contribuyente no es aislada. En el Perú, la mayoría de contribuyentes no cuentan con los conocimientos necesarios para realizar un efectivo pago del tributo. Así, se pueden presentar personas que pueden influir en el cumplimiento del tributo, así tanto contadores, asesores fiscales, abogados, etc. No hay que olvidar que estamos ante un delito especial por el deber específico de cumplimiento del tributo, lo cual nos reduce el ámbito de autores y partícipes.

**55.** Como es lógico, será **autor inmediato** el contribuyente titular del deber específico. Concurren **coautores** cuando son varios los contribuyentes que tiene que realizar el pago en relación a un mismo tributo específico. Mediante la **autoría mediata** el contribuyente (el sujeto de atrás) se vale de un intermediario para que realice una declaración tributaria y realice el pago, desconociendo éste, por ejemplo de los datos fraudulentos que le extienden, o actuando bajo ausencia de dolo<sup>(116)</sup>. Si quien domina el hecho carece de la calidad de deudor tributario (*extraneus*), su responsabilidad penal corresponderá a un delito común, como por ejemplo, delitos de estafa, falsedad o apropiación ilícita.

---

<sup>115</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 441.

<sup>116</sup> No lo admite: Sanabria Ortiz, 2001, p. 525.

56. En la participación, es posible tanto la **inducción**<sup>(117)</sup> como la **complicidad**, inclusive si el partícipe tiene la condición de *extraneus*<sup>(118)</sup>. Ejemplo: Si un contador realiza la declaración y el pago de un contribuyente conociendo el contenido fraudulento, con el cual, el contribuyente busca evadir su obligación, el contador será imputado por complicidad primaria de defraudación tributaria. Pero si el contribuyente y el contador tiene el dominio del hecho, conociendo y queriendo el fraude, el primero será autor del delito defraudación tributaria, mientras que el segundo será autor de una posible estafa, falsedad o apropiación ilícita.

### §7. *Unidad de leyes y concurso de delitos.*

57. Por lo común, la defraudación tributaria entra en concurso aparente de normas con la **falsedad documental**, en razón a la confección mendaz de la declaración tributaria. Ante ello, se aplicará el principio de consunción, donde la falsedad se presenta como un elemento medial de la defraudación tributaria<sup>(119)</sup>. Existirá concurso real de delitos entre defraudación tributaria y falsedad documental, cuando el agente delictivo persigue finalidades diferentes. Puede también verificarse concurso real con otros delitos, como el delito de **libramiento indebido**.

Jurisprudencia Nacional:

*“Que el acusado libró dos cheques a sabiendas de que la entidad no tenía fondos disponibles en este caso, para el pago de los tributos adecuados, lo que en forma precisa se expresa en el informe dado por la SUNAT, calificando la conducta delictuosa del agente infractor”*<sup>(120)</sup>.

---

<sup>117</sup> El Código Tributario de Uruguay, en su artículo 111°, resalta un tipo penal especial para casos de instigación pública a no pagar tributos: “El que instigará públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuaré maniobras concertadas tendiente, a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría”.

<sup>118</sup> Siendo que los delitos de infracción de deber propio no están delimitados por los alcances del artículo 26 del Código penal y siguiendo la tesis de la unidad del título de la imputación. También lo señalan: Queralt, 1996, p. 628; Calderón Cerezo, 2001, p. 348; Corcoy Bidasolo/Cardenal Monraveta/Fernández Bautista/Gallego Soler/Gómez Martín/Hortal Ibarra II, 2002, p. 243; Muñoz Conde, 2002, p. 992; Blanco Cordero en El nuevo derecho penal español, 2002, p. 976; Bajo Fernández, 2001, p. 245; Salas Lozada en Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 11. En contra: Morales Prats en Quintero Olivares, 1999, p. 757.

<sup>119</sup> Cfr. Calderón Cerezo en Calderón Cerezo/Choclán Montalvo II, 2001, p. 348; Suárez González en Rodríguez Mourullo, 2000, p. 876.

<sup>120</sup> Ejecutoria Superior del 27 de junio de 1994, Corte Superior de Justicia de Lima, Quinta Sala Penal, Exp. 626-92. En Gaceta Jurídica, tomo 76 –B, 1999, pp. 157-158.

58. En los casos de tributos periódicos, sean liquidación anual, mensual u otro período, no se entiende la defraudación tributaria en la forma de delito continuado (defraudaciones realizadas en distintos períodos impositivos de un mismo tributo), ya que se adecuarán para estos supuestos al tipo penal del artículo 3° del Decreto Legislativo 813<sup>(121)</sup>. Si las defraudaciones se realizan, a la vez, a distintos tributos, estaremos ante un concurso ideal de delitos<sup>(122)</sup>.

### §8. *Justificación.*

59. No es difícil que se pronuncien causas de justificación ante conductas de defraudación tributaria. Aún así, se limitan –al parecer- a poder alegar **estado de necesidad justificante**<sup>(123)</sup>, cuando se comprueba que el contribuyente comete actos fraudulentos a consecuencia de carecer de sustentos para cumplir con el pago, por sufrir una grave crisis económica<sup>(124)</sup>.

### §9. *Pena.*

60. Es privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años. Además se aplicará la pena de inhabilitación de no ejercer por cuenta propia o por intermedio de terceros, profesión, comercio, arte u oficio por un lapso no menor de seis meses ni mayor de siete años.

61. Con la undécima disposición final de la Ley 27038 de 31 de diciembre de 1998, se incluye la pena de multa, donde la sanción a aplicar será de trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días – multa. Se vuelve a revivir las críticas doctrinarias por vulneración al principio del *ne bis in idem*<sup>(125)</sup>, que también es reconocido en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 813: “El proyecto

---

<sup>121</sup> En contra: Peña Cabrera, 1996, p. 281.

<sup>122</sup> Abanto Vásquez, 2000, p. 483.

<sup>123</sup> Cfr. Villegas, 1965, p. 120.

<sup>124</sup> Bajo Fernández, 2001, p. 248; Villegas, 1965, p. 121. Para RODRÍGUEZ DEVESA, “el estado de necesidad no es factible, pues entre una colisión de intereses públicos y privados, o entre el deber de pagar a un acreedor privado o al erario, nunca podrá hablarse de causación de un mal menor o igual, por tener, en principio, siempre la primacía los intereses y deberes públicos” (1995, p. 580. Cfr. Serrano Gómez, 2002, p. 546). Dicho autor considera más bien estar ante supuesto de ausencia de acción (Rodríguez Devesa, 1995, p. 580).

<sup>125</sup> Destacan las críticas de Peña Cabrera (1996, p. 294), García Cantizano (**En** Gaceta Jurídica tomo 70-B, 1999, pp. 67-68), Abanto Vásquez (2000, p. 442) y Salas Lozada (**En** Análisis Tributario Vol. 9 N° 102, 1996, p. 14). Aunque existen autores, como CHIRINOS SOTO que pretenden darle mayor incidencia a las penas pecuniarias, al plantear “que la ley debe poner énfasis, en cuanto a la penalidad, en las sanciones pecuniarias, más que en las privativa de libertad. Si el móvil exclusivo de estas infracciones es el interés económico, resulta lógico y, además, compensatorio para el Estado, que se opte preferentemente por las penas pecuniarias” (2004, p. 573). Consideramos que debe de entenderse esos énfasis no en el ámbito de las sanciones penales sino administrativas.

elimina la pena de multa, por cuanto de mantenerse se estaría sancionando doblemente con pena pecuniaria por el mismo hecho. Esta duplicidad se daría dado que el Código tributario sanciona con multa a las conductas que pueden configurar delitos en base a que constituyen infracciones tributarias. Esta modificación afirma el principio jurídico que sólo se puede sancionar una vez por un mismo hecho”.

### §10. Aspectos Procesales.

62. De acuerdo al artículo 189°, primer párrafo del Código Tributario de 1996, los delitos tributarios son denunciados por **acción penal pública**, siendo ventilados en **proceso ordinario**<sup>(126)</sup>.

63. Cualquier persona que tome conocimientos de presuntas defraudaciones tributarias (**noticia criminis**), podrá comunicarlo a la administración tributaria (artículo 11°, Decreto legislativo 815). Aunque esto no cierra la posibilidad de que lo haga también a la Policía Nacional o el Ministerio Público.

64. Si la información que se proporciona a la administración tributaria es veraz, significativa y determinante para la detección, el denunciante recibirá de **recompensa** un suma no superior al 10 % del importe efectivamente recaudado que será fijado mediante Resolución de Superintendencia (artículos 13° y 14°, Decreto legislativo 815). Además, la administración tributaria realizará las acciones necesarias para **mantener en reserva la identidad** del denunciante<sup>(127)</sup> (artículo 18, *in fine*). Quedan excluidos del beneficios de la recompensa (artículo 16°): los funcionarios o servidores del órgano recaudador del tributo, los miembros de la Policía Nacional, las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculen a las mencionadas anteriormente, aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con los mencionados, miembros del Ministerio Público y del órgano jurisdiccional.

65. La administración tributaria tiene la facultad de formular **denuncia** ante el Ministerio Público, siempre y cuando haga constancia de hechos que

---

<sup>126</sup> Para tomar en cuenta las cuestiones procesales en materia tributaria, debemos ampliar el marco legal en base a tres normas básicas: El Código Tributario - Decreto Legislativo 816 del 21 de abril de 1996-, la Ley Penal Tributaria -Decreto Legislativo 813 del 20 de abril de 1996-, y la Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito tributarios -Decreto Legislativo 815 del 20 de abril de 1996-.

<sup>127</sup> Al respecto, SAN MARTÍN CASTRO establece que el sistema del anonimato resulta ser un serio problema. “Este modelo de administración del beneficio puede traer consigo una efectiva indefensión material del imputado al vérselo privado de convocar al denunciante para ser interrogado y someter su versión al principio del contradictorio. En todo caso, ante la absoluta necesidad del interrogatorio del denunciante, vista su pertinencia y utilidad, en aras del respeto al derecho de defensa y al principio del debido proceso la SUNAT debe proporcionado el nombre del denunciante y éste ser convocado a juicio para que preste testifical” (II, 2003, p. 1320).

presumiblemente constituya delito tributario (artículo 192º, Código tributario), o encuentre indicios razonables de su comisión (artículo 193º, *in fine*)<sup>(128)</sup>.

**66.** Ineludiblemente, se constituye la administración tributaria como **parte civil** en resguardo a los intereses de la administración tributaria. Así pues, el Ministerio Público sólo podrá ejercer acción penal sólo a petición de la parte agraviada (artículo 7º, Decreto legislativo 813).

**67.** Si se presume la comisión de algún delito tributario, por parte de la administración tributaria, de la autoridad policial, o del Ministerio Público, se efectuará la correspondiente **investigación administrativa** por parte del órgano recaudador del tributo, contando para ello con el apoyo de la policía (artículo 8º y 9º, *in fine*). Toda información que tome conocimiento la autoridad policial o el Ministerio Público será remitido a la administración tributaria a fin de dar cumplimiento con la investigación administrativa (artículo 9º). La denuncia se presentará sin necesidad de haber culminado las actuaciones administrativas. El informe que resulte de la investigación administrativa será admitida, para efecto legal, como **informe de perito de parte**<sup>(129)</sup> (artículo 194º, Código tributario).

---

<sup>128</sup> También en otras legislaciones se concede la facultad de investigar y/o denunciar a la administración tributaria. En el Código Penal de El Salvador, el artículo 251º señala: “Será requisito indispensable para proceder en los delitos de defraudación al Fisco, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. La acción penal sólo podrá ser ejercida después del requerimiento formulado por la Fiscalía General de la República para que se paguen los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios”. En el Código Tributario de Uruguay, el segundo párrafo del artículo 110º expresa: “Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada”. En La Ley Penal Tributaria de Argentina, el artículo 18º señala: ““El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”. En el Código Tributario de la República Dominicana, el artículo 234º expresa: “La Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal. Una vez iniciado el proceso, éste se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes”.

<sup>129</sup> “No puede ostentar la calidad de pericia oficial porque se trata de un órgano comprometido con el interés fiscal y que en caso actúa contra el administrado, por lo que al no reunir los requisitos de imparcialidad y objetividad, que importan lejanía con el objeto procesal propios de todo perito, no es posible darle una cobertura de oficialidad, lo que iría en desmedro de un proceso justo y equitativo” (San Martín Castro II, 2003, p. 1321).

68. La administración tributaria tendrá un plazo no mayor de 30 días de la fecha de notificación del auto apertorio para emitir las correspondientes resoluciones de determinación, de multa ú ordenes de pago, de lo contrario el juez dispondrá la suspensión del proceso penal (artículo 192°, *in fine*). Al respecto, SAN MARTÍN CASTRO expresa que “aquí se encierra el rechazo de la prejudicialidad administrativa tributaria, aunque es una opción relativa, pues impone a la administración un plazo de 30 días para culminar el procedimiento y de no ser así el proceso penal debe suspenderse, lo que altera toda lógica de las relaciones entre administrativo y jurisdicción, sentadas en base a la primacía de la segunda. Asimismo, crea una obligación al Poder judicial, alterando igualmente las reglas procesales, pues independientemente de las notificaciones que deben cursarse al procurador público respectivo en los marcos del proceso incoado, debe ponerse en conocimiento determinadas decisiones o dictámenes al propio órgano administrativo del tributo”<sup>(130)</sup>.

Jurisprudencia Nacional:

*“Si en autos no figura acotación efectuada por la Superintendencia Nacional Tributaria, que determine el grado de evasión en que hubieran incurrido los encausados, no existen elementos que permitan sustentar una acusación en contra de ellos, siendo del caso archivar el proceso”*<sup>(131)</sup>.

69. Si el juez o la sala no encuentre los presupuestos requeridos para el mandato de detención (puede resultar posible, debido a que el límite máximo del marco punitivo sobrepasa los 4 años), dicta mandato de **comparecencia restrictiva**, o si se concede libertad provisional, se le impondrá al autor la prestación de una **caución** de acuerdo a las siguientes reglas (artículo 10°, Decreto legislativo 813): 1). Para los delitos previstos en los artículos 1°, 3° y 5° del Decreto Legislativo 813, se aplicara las normas generales que rigen a la caución. 2). Para el delito previsto en el artículo 2° del Decreto Legislativo 813, la caución será no menor al 30 % del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyendo el monto por concepto de multas. 3). Para el delito previsto en el inciso a, artículo 4° del Decreto en mención, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo a la estimación que realice el órgano administrador del tributo. 4). Para el delito previsto en el inciso b, artículo 4°, del decreto en mención, la caución será no menor al 50 % del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyendo el monto por concepto de multas. Para todos los casos, sea mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo por concepto de caución lo fijará el órgano administrador del tributo a la fecha de la

<sup>130</sup> San Martín Castro II, 2003, p. 1315. Cfr. San Martín Castro en Derecho y Sociedad, Año VIII N° 12, p. 36. Lo que sucede es que “ya no existe requisito de procedibilidad y por ende no podrá deducir una cuestión previa cuando se ha interpuesto una denuncia sin previo proceso administrativo” (Sanabria Ortiz, 2001, p. 488).

<sup>131</sup> Ejecutoria Suprema de 27 de octubre de 1997, Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Consulta 1071-97 La Libertad. En Rojas Vargas I, 1999, pp. 505-506.

interposición de la denuncia o a la fecha de solicitud de la libertad provisional, de acuerdo al caso (artículo 12, *in fine*).

70. En el supuesto de que se haya cumplido con al deuda tributaria actualizada, el juez o la sala, según corresponda fijará el monto de la caución en relación a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión (artículo 13°).

71. Cuando se trate de concurso de varios delitos de defraudación tributaria, la caución se fijará en base al total de la deuda tributaria que corresponda. Cuando se trate de concurso de personas, al partícipe se le impondrá un monto no menor de 10 % de la caución que corresponde al autor. Si concurren coautores o copartícipe, se responderá por la caución solidariamente.

72. No podrá el juez imponer el pago de la **reparación civil** en la sentencia, cuando la administración tributaria ya haya hecho efectivo el cobro coactivo de la deuda tributaria –que comprende además del pago de multas, recargos, intereses, moras- (artículo 191°, Código tributario).

73. Si se comete los delitos tributarios utilizando la organización de una persona jurídica<sup>(132)</sup> o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, tendrá el juez la facultad de aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas o **consecuencias accesorias** (artículo 17°, Decreto legislativo 813)<sup>(133)</sup>: a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años. b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas. d) Disolución de la persona jurídica.

74. El juez podrá **excluir o reducir la pena** a los imputados que se hallen incurso en la investigación administrativa a cargo de la administración tributaria, en la investigación fiscal, o en el desarrollo de un proceso penal, siempre y cuando éstos proporcionen información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario. Este beneficio que concede el juez requerirá de opinión favorable del Ministerio Público.

---

<sup>132</sup> Vid. num. 26.

<sup>133</sup> El Código Tributario de la República Dominicana en su artículo 239° sanciona también con el comiso de las mercancías o productos y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión la defraudación cuando sus propietarios fueren partícipes en la infracción; la clausura del local o establecimiento del infractor o donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 2 meses; la cancelación de licencias, permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.

**75.** La información que se proporcione debe hacer posible (artículo 2º, Decreto legislativo 815): a) Evitar la comisión del delito tributario en el que interviene. b) Promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino. c) La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.

**76.** La declaración del solicitante del beneficio constará en un Acta y consignará lo siguiente: a) Confesión veraz y detallada de los hechos delictivos en que hubiera participado o este participando, proporcionando además los elementos probatorios de la comisión del delito tributario, o en su caso el lugar en donde se encuentren. b) Cualquier información que permita conocer la identidad y el lugar donde se encuentre el autor, autores y partícipes del delito tributario. c) Firma e impresión del dedo índice derecho del solicitante.

**77.** Los solicitantes del beneficio deberán acudir voluntariamente ante alguno de los siguientes órganos (artículo 5º, *in fine*): a) Órgano administrador del tributo, durante la investigación administrativa por presunción de delito tributario. b) Órgano del Ministerio Público, durante la investigación fiscal por presunción de delito tributario. c) Órgano jurisdiccional durante el proceso penal.

**78.** Los autores sólo podrán acogerse al beneficio de la reducción de la pena, previo pago de la deuda tributaria; mientras que los partícipes, al beneficio de la exclusión de la pena (artículo 3º). El beneficio de reducción de pena no podrá ser superior a las dos terceras partes de la pena que corresponda. Si no se concede a los partícipes el beneficio de exclusión de pena, podrá dáseles el beneficio de reducción de pena (artículo 8º).

**79.** En situación de reincidencia se revocará el beneficio, cuando el beneficiado cometa nuevo delito tributario dentro de los diez años de habersele otorgado (artículo 10º).

**80.** Sólo los partícipes tendrán la condición de testigos en el proceso penal, siempre y cuando se acojan a este beneficio antes de la fecha de presentación de la denuncia y cumplan los requisitos requeridos (artículo 2º). También, si la situación del partícipe así lo requiera, podrá acogerse al beneficio complementario de asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal, que será otorgado por el juez dentro del proceso penal y previa a la expedición de la sentencia (artículo 4º).