

EL ENGAÑO EXIGIDO POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Luis F. Bramont Arias-Torres

SUMARIO

- I. *Introducción.*
- II. *Ámbito situacional del delito de defraudación tributaria.*
- III. *Contenido del término "engaño".*
- IV. *Casos de engaño en el delito de defraudación tributaria.*
- V. *Conclusiones.*

El delito de defraudación tributaria contenido en la Ley Penal Tributaria exige como elemento típico que la conducta del sujeto activo sea calificada como "engaño", a la cual se le atribuya el dejar de pagar los tributos que establecen las leyes. En el presente trabajo se busca determinar el contenido del elemento engaño, el mismo que adquiere características propias en función de estar enmarcado en la relación jurídica tributaria entre el deudor y el acreedor tributario, así como suponer procedimientos,

previamente reglados, para efectuar la liquidación del tributo. En tal sentido, en el desarrollo de este trabajo se concreta la determinación del engaño a través del contexto de la relación jurídica tributaria y luego se presentan una serie de casos en los cuales se aplica dicha determinación.

I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 1º del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria (LPT) establece como delito la siguiente conducta: *“El que mediante engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta deja de pagar los tributos que establecen las leyes será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco años ni mayor de ocho años y con 365 a 730 días-multa”.*

Como puede observarse dicho tipo penal supone que el medio utilizado por el sujeto activo del delito para dejar de pagar los tributos que establecen las leyes es el engaño, la astucia, el ardid u otra forma fraudulenta. De esta manera, el tipo penal bajo comentario, exige que la conducta del sujeto que se vincula frente a la Administración Tributaria debe poder ser calificada de engañosa o defraudatoria¹.

En el presente trabajo se aborda la problemática que surge en torno a determinar el contenido del elemento “engaño” que es exigido por la propia configuración típica del delito de defraudación tributaria. Este problema no resulta de fácil solución, en tanto, el contenido del término “engaño” en el delito de defraudación tributaria no se puede asimilar al engaño que se exige en otros delitos, como es el

¹ Acerca del requisito defraudatorio del delito tributario ver García Cavero, Percy. Derecho Penal Económico-Parte Especial, Tomo II. Lima: Editorial Grijley, 2007. Páginas 616 a 621, Pérez Royo, Fernando. Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. Páginas 108 a 125, Ayala Gómez, Ignacio. El delito de defraudación tributaria: Artículo 349 del Código Penal. Madrid: Editorial Civitas S.A, 1988. Páginas 157 a 210 y Bajo, Miguel y Silvina Bacigalupo. Derecho Penal Económico. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A, 2001. Páginas 221 a 228.

caso del delito de estafa²; ni tampoco debiera identificarse únicamente como la violación o incumplimiento de normas o leyes tributarias³.

A su vez, la determinación de los alcances del término engaño debe ser aplicable para los otros delitos de defraudación contenidos en la LPT, siempre y cuando se ubiquen en el contexto de la liquidación o determinación de las obligaciones tributarias de pago. Esta aplicación del concepto de engaño resulta obligada a partir de la propia configuración de los artículos 1º, 2º y 3º de la LPT, referidos a las liquidaciones de obligaciones tributarias de pago, en tanto, el artículo 1º aparece como el tipo base, el artículo 2º como las modalidades del tipo base y el artículo 3º como el tipo atenuado respecto del tipo base.

De otro lado, la definición de los alcances del término engaño supone según opinión mayoritaria, la forma de distinción entre la infracción⁴ y el delito de defraudación tributaria⁵, constituyendo de esta manera no sólo un elemento configurador del delito sino el mecanismo a través del cual se puede definir la legitimidad de la intervención penal⁶.

² En la estafa el engaño, desde un punto de vista social, debe inducir o mantener en error al sujeto pasivo y da lugar al perjuicio patrimonial por el acto de disposición patrimonial del sujeto pasivo de la acción delictiva; mientras que el engaño como elemento del delito de defraudación tributaria tiene una función distinta enfocada en dejar de pagar y no en provocar un perjuicio patrimonial estructurado en función del acto de disposición patrimonial del sujeto pasivo que ha sido inducido o mantenido en error.

³ El mero incumplimiento de obligaciones tributarias, en su caso, únicamente conllevará a la comisión de una infracción administrativa mas no a la comisión de un delito tributario, pues si bien la vulneración de una norma tributaria es condición necesaria para ello, no es suficiente pues además se requiere la configuración de los elementos del tipo penal indicado, entre los que se encuentra el engaño.

⁴ Respecto del concepto de infracción tributaria véase el artículo 164 del Código Tributario.

⁵ Entenderemos por delito de defraudación tributaria el hecho típicamente antijurídico y culpable cometido por una persona mediante la realización de una conducta fraudulenta para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos.

⁶ Pérez Royo, Fernando. "El delito fiscal tras treinta años de aplicación, con especial referencia a la cuestión de la ocultación como elemento central del tipo". Derecho Tributario-Aspectos Constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero. Lima: Editorial Grijley, 2009. Páginas 881 a 907.

Cabe indicar que, no se abordará en este trabajo los otros elementos exigidos por el delito de defraudación tributaria, limitándose a mencionarlos en tanto se relacionen con la configuración del engaño, debiendo dejar constancia que respecto de los otros elementos del referido delito no se presenta una controversia de la misma magnitud como es la que se presenta respecto de los alcances del término engaño.

Para efectos del desarrollo del presente trabajo, revisaremos el ámbito situacional en que puede producirse el delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 1º de la LPT; luego el posible contenido del término engaño en función del ámbito situacional determinado; después revisaremos una serie de casos en los cuales es posible sostener o desechar la existencia de engaño aplicable al delito de defraudación tributaria y finalmente señalaremos las conclusiones del trabajo.

II. ÁMBITO SITUACIONAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

El delito de defraudación tributaria contenido en el artículo 1º de la LPT supone dejar de pagar los tributos que establecen las leyes⁷ a través de la realización de un medio fraudulento o engañoso. Esta estructura “dejar de pagar el tributo mediante engaño” sólo es posible de ser ubicada en la fase de liquidación o determinación de la obligación tributaria de pago del tributo.

Efectivamente, la falta de cumplimiento de la obligación tributaria de pago del tributo atribuida al engaño del sujeto, esto es, a la forma en que el sujeto comunica a la Administración Tributaria la cuantía a la que asciende su obligación tributaria, o en la cual la Administración Tributaria comunica al sujeto dicha cuantía, supone ubicarnos en el ámbito de la liquidación de los tributos.

⁷ Véase el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

En estricto, se puede sostener que al tratarse de la obligación tributaria de pago del tributo, se produce una relación entre deudor tributario y Administración Tributaria, en la cual, el deudor tributario debe cumplir con la prestación de pago del tributo derivada de la obligación tributaria⁸ que surge a partir de la realización de un hecho imponible⁹ y que resulta exigible en función de los plazos legales establecidos en las normas tributarias.

En este sentido, es posible sostener que el ámbito situacional en el cual se produce el delito de defraudación tributaria se enmarca en la "relación jurídica tributaria" y en específico en todo aspecto de dicha relación que tenga como objetivo la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo. De tal manera, que el engaño, debe ser valorado en función de todos los factores que conforman dicha relación jurídica tributaria, y en específico en aquellos elementos que se vinculan en forma directa con la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo.

Siendo así, el ámbito situacional del delito de defraudación tributaria establecerá si la conducta del sujeto puede ser calificada como engañosa y en consecuencia integrar el tipo penal del referido delito. Para estos efectos, deberá considerarse las leyes tributarias que establecen la forma en que los deudores deben liquidar las obligaciones tributarias de pago del tributo¹⁰.

En el derecho tributario peruano, la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo puede ser efectuada por la Administración Tributaria con colaboración del deudor tributario o sólo por el deudor tributario. En ambos casos, deberá establecerse la posibilidad del engaño que se pueda atribuir al deudor tributario en la concreta relación jurídica tributaria que se establece.

⁸ Véase el artículo 1 del Código Tributario.

⁹ Véase el artículo 2 del Código Tributario.

¹⁰ Ver los artículos 79 a 89 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 29 a 32 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo.

En el presente trabajo, revisaremos principalmente los supuestos de autoliquidación¹¹, esto es, los casos en que según la ley tributaria es el deudor tributario quien debe liquidar su obligación tributaria teniendo como fecha para ello, un plazo para la liquidación y pago del tributo, esto es hasta la exigibilidad del cumplimiento de dichas obligaciones tributarias según la ley tributaria¹².

En este contexto, en los supuestos de autoliquidación a cargo del deudor tributario hasta antes de la exigibilidad que para tales efectos fijan las leyes tributarias, debe considerarse, entre otros, los siguientes aspectos a cargo del deudor tributario: realización de las operaciones que configuran el hecho imponible, anotación y/o registro de dichas operaciones en los Libros y/o Registros Contables, presentación o falta de presentación de la Declaración Tributaria Determinativa de las obligaciones tributarias de pago del tributo ante la Administración Tributaria y pago total o parcial del tributo determinado, presentación de otras Declaraciones Tributarias determinativas de obligaciones tributarias de pago, presentación de Declaraciones Tributarias informativas a la Administración Tributaria y entrega de información a la Administración Tributaria con ocasión de fiscalizaciones o verificaciones que ésta efectúe.

Debemos enfatizar que el contexto de configuración en los casos de autoliquidación debe ser aquél que se actualice hasta antes de la exigibilidad de la obligación tributaria de declarar y pagar el tributo. Esta indicación resulta obligada, en tanto, la relación jurídica tributaria supone la vinculación entre el deudor tributario y la Administración Tributaria, la cual implica una serie de comunicaciones entre ambos, las cuales sólo pueden configurar un significado valorable respecto de la liquidación del tributo hasta la fecha de su exigibilidad, constituyendo todo acto de comunicación

¹¹ En el Perú, el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto a la Renta (IR), que constituyen los impuestos con mayor recaudación a cargo del Gobierno Central, suponen que el deudor tributario autoliquide su obligación tributaria de pago del tributo ante la Administración Tributaria.

¹² Si bien es cierto, el deudor tributario podría liquidar su obligación tributaria en cualquier momento frente a la Administración Tributaria, también es cierto que existe un plazo para tales efectos, lo que genera que si se efectuara fuera de ese plazo se apliquen las sanciones previstas en la ley tributaria.

posterior, supuestos que no pueden modificar el contexto en el cual se efectuó la liquidación.

Más aún, resulta pertinente insistir en que no toda comunicación pública o accesible para la Administración Tributaria puede modificar el contexto de evaluación del engaño, en tanto ese contexto está expresamente regulado por las leyes tributarias, que suponen valorar aspectos previamente establecidos en forma de derechos o deberes del deudor tributario y la Administración Tributaria. Incluso, no pueden considerarse dentro del contexto de la relación jurídico tributaria, las comunicaciones que pueda recibir la Administración Tributaria de otros deudores tributarios, en tanto se trata de otras relaciones jurídicas tributarias.

Cabría sin embargo, contemplar si las comunicaciones de terceros que sean parte del Estado y cuya información ha sido entregada por el deudor tributario a fin de obtener un derecho o cumplir una obligación, y cuya información era accesible por parte de la Administración Tributaria pueden ser consideradas dentro del contexto de evaluación del engaño. Al respecto, consideramos que sí es posible considerar estas informaciones dentro del contexto en el cual debe evaluarse el engaño en el delito de defraudación tributaria, dado que, supone información que ha sido entregada por el propio deudor tributario y además se trata de información entregada al Estado, del cual es parte la Administración Tributaria.

Como puede observarse, el contexto en el cual deberá evaluarse el engaño exigido por el delito de defraudación tributaria está estrechamente relacionado con la configuración social en el ámbito de la relación jurídico tributaria. Dependiendo de la mayor o menor cantidad y calidad en la comunicación entre el deudor tributario y la Administración Tributaria, las exigencias para configurar el engaño serán distintas, por cuanto no puede prescindirse de toda comunicación al interior de esa relación jurídica, para valorar el significado de una conducta como engañosa.

De esta manera, se ratifica el hecho que los delitos, deberán atribuirse a un sujeto en atención a la significación social de su conducta, y este significado o valoración de dicha conducta sólo

puede ser ubicada en un contexto social que implica utilizar una serie de variables, entre otras, la cultural, histórica, legal, temporal y espacial¹³. Hoy en día la configuración de un delito se aleja cada vez más de una definición causal o de previsibilidad, dejando en su lugar criterios valorativos a partir de una concreta sociedad y considerando todos los factores del entorno de relación social.¹⁴

En el caso de la evaluación del engaño, deberá considerarse todos los elementos antes mencionados, quedando por señalar cuál es el instrumento para considerar dichos elementos. A nuestro entender, dicha evaluación deberá ser efectuada en términos normativos, esto es, cada elemento o circunstancias que tenga implicancia en el contexto de la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo, deberá ser contemplada a la luz del significado legal de dicha conducta, lo cual supone establecer a partir de la ley tributaria, el significado que se le otorga a cada conducta. Sólo en caso, no exista un significado previsto en las leyes tributarias para la conducta realizada por el deudor tributario, podría considerarse criterios sociales de valoración.

III. CONTENIDO DEL TÉRMINO “ENGAÑO”.

Como lo hemos señalado precedentemente, la evaluación del contenido y alcances del término engaño, se produce en el contexto de comunicación entre el deudor tributario y la Administración Tributaria. Siendo así, los alcances del término engaño no pueden extraerse del resultado causal que origina la conducta del sujeto ni tampoco de la finalidad perseguida por el sujeto, sino del significado social que en la concreta relación jurídica tributaria pueda ser valorada como engañosa.

¹³ Sánchez Vera Gómez Trelles, Javier. "Algunas referencias de historia de las ideas, como base de la protección de expectativas por el Derecho Penal". En: Cuadernos de Política criminal N° 71. Madrid, 2000. Páginas 391 a 423.

¹⁴ Véase Jakobs, Günther. La imputación objetiva en derecho penal. Lima: Editorial Grijley, 1998. Páginas 13 a 64 y Feijoo Sánchez, Bernardo José. Imputación objetiva en Derecho Penal. Lima: Editorial Grijley, 2002. Páginas 25 a 194.

El engaño en líneas generales supone la simulación o disimulación de la realidad de tal forma que el sujeto activo oculta la realidad de la correcta liquidación de sus tributos ante la Administración Tributaria en el presente caso, impidiéndole conocer de dicha situación. La evaluación de la idoneidad del engaño para simular la realidad se analiza en función de la credibilidad del sujeto activo en torno a las circunstancias que rodean el hecho y la capacidad para inducir a error al sujeto pasivo, todo esto visto desde el prisma de una valoración social.

En el delito de defraudación tributaria se presentan algunas peculiaridades, tales como que la relación en la cual se produce la conducta del sujeto activo que debe ser calificada como engañosa no parte de factores sociales circundantes al hecho ni de la posibilidad de engaño en virtud de las características del sujeto pasivo, sino que toda vinculación entre el sujeto activo -deudor tributario- y sujeto pasivo -Administración Tributaria- debe ser valorada a través de la leyes tributarias que configuran la relación jurídica tributaria dentro de la cual se especifica los procedimientos y el significado de los actos del deudor tributario respecto de la liquidación de los tributos, con lo cual, sólo es posible establecer el engaño en función del contexto que configuran las citadas leyes tributarias.

De tal forma que debe considerarse lo siguiente:

- a) La declaración tributaria determinativa presentada por el deudor tributario a la Administración Tributaria se presume veraz, lo cual supone que la Administración Tributaria debe considerarla cierta y sólo podrá enervar su validez si efectúa un proceso de fiscalización y/o verificación¹⁵.
- b) Hasta antes de la presentación de la declaración tributaria determinativa, la administración tributaria, en la mayoría de

¹⁵ Del artículo 88º del Código Tributario se deduce que la Declaración Tributaria surte efectos con su presentación, salvo los casos regulados para las Declaraciones Tributarias sustitutivas o rectificatorias.

casos, desconoce los hechos imponible realizados por el deudor tributario¹⁶.

- c) La no presentación de la declaración tributaria determinativa desde las leyes tributarias supone su omisión de presentación¹⁷ o en algunos casos la comunicación de no estar obligado a pagar tributos.

A partir de la consideración contenida en el literal a) es posible sostener desde una evaluación normativa, que la declaración que contenga datos falsos es suficiente para configurar el engaño, entendido como simulación de la realidad, en tanto la Administración Tributaria no cuenta en ese momento con elemento alguno para desvirtuar la veracidad de dicha declaración y debe legalmente aceptarla, por lo menos hasta que efectúe la respectiva fiscalización y/o verificación, la cual sólo es posible, respecto del tributo liquidado, luego de su exigibilidad.

Sin embargo, esta afirmación que parece inicialmente correcta y definitiva, dado que, el deudor tributario disimula la realidad respecto de la liquidación de los tributos a su cargo ante la Administración Tributaria, debiendo esta última por mandato legal presumir la veracidad de lo consignado en la declaración, debe ser sometida a una serie de matizaciones.

Estas matizaciones provienen de la naturaleza misma de la relación jurídica tributaria, en tanto, dicha relación no sólo está configurada por la Declaración Jurada determinativa presentada por el deudor tributario sino que supone una serie de vinculaciones con la Administración Tributaria, cada una con un significado legal, tales como otras declaraciones determinativas o informativas presentadas

¹⁶ Es por ello que el artículo 76° del Código Tributario establece que la emisión de Resoluciones de Determinación constituye el acto a través del cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

¹⁷ En principio la no presentación de la declaración o no determinación del tributo desde un punto de vista normativo tributario no tiene como significado la no realización de hechos gravados. En este sentido, el artículo 79° del Código Tributario establece la potestad de la Administración Tributaria de emitir Órdenes de Pago Presuntivas, en función de las anteriores declaraciones del deudor tributario.

por el deudor a la Administración Tributaria; las propias verificaciones o fiscalizaciones que hubiera efectuado la Administración Tributaria con anterioridad a la exigibilidad del tributo determinado; y las informaciones o comunicaciones entregadas por otros deudores tributarios.

Asimismo, también la primera afirmación debe ser sometida a otro matiz proveniente de los casos en que el deudor tributario no presenta la declaración tributaria determinativa y con ello no comunica a la Administración Tributaria respecto de la liquidación de su obligación tributaria de pago del tributo.

Estas circunstancias obligan a que desde una perspectiva penal el engaño en el delito de defraudación tributaria debe ser analizado en términos de imputación objetiva, esto es, deberá establecerse si la conducta del sujeto creó o incrementó el riesgo no permitido de la realización típica en la concreta relación social.

Ahora bien, y siguiendo con la línea planteada en el presente trabajo, la determinación del riesgo no permitido en la concreta relación social, debe ser entendida en el contexto de protección del bien jurídico denominado como las funciones del tributo, o en su caso, la expectativa de la correcta liquidación de los tributos a cargo del deudor tributario. La materialización de este contexto está dada por la relación jurídica tributaria en la cual se vincula el deudor tributario con la Administración Tributaria, y en la cual se establecen los procedimientos de liquidación de las obligaciones tributarias de pago del tributo.

En esa relación jurídica tributaria, se puede sostener, de modo inicial, que se crea un riesgo no permitido cuando se infringe las normas del sector tributario vinculadas con la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo. Esto es, cuando la conducta del sujeto viola las normas tributarias que establecen la forma de liquidación del tributo, esto es, bastará con declarar cifras o datos falsos en la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo.

Por lo dicho, no cabe duda que se defrauda la ley tributaria en el ámbito de la relación jurídico tributaria al realizar una infracción

tributaria; pero de allí no puede sostenerse sin más, que esa conducta tenga relevancia penal en los términos del tipo penal, esto es, pueda ser calificada como engaño en todos los casos, dado que, debe evaluarse todas las comunicaciones y/o situaciones con valor legal que se hubieran producido entre el deudor y la Administración Tributaria, dentro de la relación jurídica tributaria, a fin de decidir si la Administración Tributaria, en función de todas las circunstancias concretas, estaba o no en condiciones o en la capacidad de conocer la falta de veracidad de la conducta realizada por el deudor tributario.

No se trata de establecer si la Administración Tributaria conoció o comparó la Declaración Jurada determinativa presentada por el deudor tributario con otra información y/o comunicación proporcionada por el propio deudor tributario -que influya en el ámbito de la relación jurídica tributaria de liquidación del tributo contenida en la referida Declaración- sino si dicha información estuvo a su alcance y por ende forma parte del contexto social que debe ser tomado en cuenta a fin de evaluar el engaño exigido por el delito de defraudación tributaria.

Esta propuesta implica revisar una serie de casos en los cuales la Administración Tributaria cuenta con información o comunicación del propio deudor tributario o de terceros relacionada con la liquidación de la obligación tributaria del pago de tributo que presenta a la Administración Tributaria o incluso en los casos de falta de presentación de dicha declaración determinativa.

IV. CASOS DE ENGAÑO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

En atención a lo señalado al describir la exigencia de engaño en los términos de imputación objetiva, pueden producirse una serie de situaciones a resolver:

- a) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos sin que la Administración Tributaria cuente con otro tipo de información de contraste.

- b) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones determinativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.
- c) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones informativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.
- d) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con declaraciones determinativas o informativas de terceros.
- e) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con información de la contabilidad del propio contribuyente.
- f) Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa sin que la Administración Tributaria cuente con ninguna información de contraste.
- g) Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa contando la Administración Tributaria con información de contraste del propio contribuyente o de terceros.

Consideramos que dada la variedad y diferencia en el tratamiento de la legislación tributaria respecto de la liquidación de los tributos, no es posible establecer principios generales para determinar si la conducta del sujeto puede ser calificada como engaño en el concreto contexto de la relación jurídica tributaria; por lo cual consideramos conveniente, desarrollar cada situación de modo particular, a fin de poder establecer los tópicos o casos que pueden producirse.

En tal sentido, en lo que sigue, desarrollaremos cada uno de los casos a fin de establecer si en ellos puede sostenerse en los términos de imputación objetiva planteados, la existencia de engaño.

a) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos sin que la Administración Tributaria cuente con otro tipo de información de contraste.

En primer lugar debemos precisar que los datos falsos consignados en la Declaración Tributaria determinativa influyen en la liquidación del tributo y originan que el deudor tributario se obligue frente a la Administración Tributaria a un menor pago o a ningún pago por concepto de tributos, con lo cual deja de pagar los tributos que establecen las leyes.

En segundo lugar, el supuesto obliga a establecer que la información contenida en la Declaración Tributaria determinativa produce plenos efectos jurídicos tributarios y que obliga a la Administración Tributaria a considerarla legalmente como cierta; sin tener capacidad alguna de cuestionarla antes de la exigibilidad, según el supuesto planteado, por carecer de cualquier información de contraste que válidamente pueda ser incluida en la relación jurídico tributaria.

Consideremos dentro de este supuesto, las declaraciones tributarias determinativas del Impuesto General a la Ventas (IGV), las que se liquidan mensualmente en forma definitiva. En la mayoría de casos, salvo los de saldo a favor de períodos anteriores¹⁸, todos los demás datos contenidos en la referida declaración tributaria son nuevos y desconocidos para la Administración Tributaria, de tal manera que en dichos casos rige la obligación legal de considerar dicha declaración como veraz, y en consecuencia, esa conducta, desde un punto de vista normativo es suficiente para crear un riesgo no permitido, disimulando la realidad, la misma que se mantiene oculta para la Administración Tributaria, en atención a que no cuenta con ningún elemento de contraste, hasta antes de la exigibilidad de la liquidación y pago del referido tributo.

Cabe destacar que en el caso de la relación jurídica tributaria no podrá sostenerse que la información de contraste provenga de la

¹⁸ Los saldos a favor de períodos anteriores al declarado pueden ser considerados como información de contraste en tanto son declarados por el propio deudor tributario en una declaración jurada y se presumen veraces.

realidad o de aspectos fácticos, en tanto, el ámbito de liquidación de los tributos y todas las obligaciones del deudor tributario están contenidas en ámbitos reglados, los mismos que impiden valorar aspectos de la realidad no recogidos en las leyes tributarias para la determinación del engaño. Piénsese por ejemplo en el caso de un gran supermercado que declara en un período mensual del IGV un monto ínfimo de ventas o ningún monto, cuando resulta obvio que de acuerdo a la realidad eso no resulta posible. En tal caso, habría que establecer que sí se ha configurado el engaño típico, en tanto, las leyes tributarias otorgan plena validez a la declaración tributaria una vez presentada, no otorgando valor alguno al conocimiento de los hechos fácticos, con lo cual, en todo caso, este tipo de situaciones se tendría que resolver en términos del error del deudor tributario.

De tal modo, que en estos supuestos no sólo estamos frente a infracciones tributarias por consignar datos falsos en las Declaraciones Tributarias; sino también frente a supuestos de engaño -exigido por el tipo base del delito de defraudación tributaria-, entendido como simulación o disimulación de la realidad respecto de la liquidación de obligaciones tributarias de pago, en tanto la Declaración Tributaria se presume veraz y no se cuenta con ningún elemento que permita a la Administración Tributaria acceder al conocimiento de la inconsistencia de los datos declarados a través del contexto que proporciona la concreta relación jurídica tributaria.

En resumen, en los casos de Declaraciones Tributarias determinativas sin posibilidad de contraste por parte de la Administración Tributaria, se deberá sostener que se cumple, desde el punto de la imputación objetiva con la exigencia de engaño contenida en el tipo penal; sin perjuicio del análisis de los otros elementos del tipo.

Cabe agregar que en estos casos, la Declaración Tributaria determinativa generará según nuestro ordenamiento jurídico el elemento engaño exigido por el tipo penal del delito de defraudación tributaria, así como las respectivas sanciones administrativas previstas en las leyes tributarias por consignar cifras o

datos falsos que incidan en la determinación de obligaciones tributarias de pago¹⁹.

b) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones determinativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.

En este supuesto, al igual que en el anterior la Declaración Tributaria determinativa presentada por el deudor tributario contiene datos falsos y/o incorrectos necesarios para la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo, lo cual debe originar que el deudor tributario se obligue a un menor pago del tributo o anule el pago del tributo que debió determinar, con lo cual se produce la falta de pago del tributo que corresponde.

Sin embargo, a diferencia del caso anterior, la Administración Tributaria sí cuenta con información del propio deudor tributario, vía declaración tributaria determinativa que puede ser contrastada con lo declarado. En estos casos, deberá evaluarse si en el contexto, esto es, teniendo la Administración Tributaria en su poder, dos declaraciones juradas determinativas del propio deudor tributario que contienen datos contradictorios respecto de los elementos que se utilizan para liquidar el tributo a pagar, es posible sostener la existencia de engaño.

A nuestro entender no es posible aludir al elemento engaño, en tanto, la propia Administración Tributaria cuenta con información que la coloca en capacidad de darse cuenta de que lo declarado por el deudor tributario es inconsistente y en consecuencia no se puede aludir a que se ha distorsionado la realidad u ocultado la posibilidad de conocerla tal y como exige el elemento engaño. En este caso, desde un punto de vista social, la conducta del sujeto no puede ser calificada como engañosa, en tanto no se puede atribuir a dicha conducta la realización típica, en tanto, de acuerdo a las normas tributarias, la Administración Tributaria tiene la capacidad de

¹⁹ Véase numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

establecer la inconsistencia de la declaración tributaria del deudor tributario en base a la propia información proporcionada por éste.

Esta situación puede presentarse cuando el deudor tributario presenta declaraciones juradas determinativas respecto de pagos parciales del Impuesto a la Renta y luego en su declaración anual de regularización del Impuesto a la Renta de ese mismo ejercicio consigna como ventas cantidades que difieren de lo señalado como ventas en la liquidación de sus pagos parciales.

En estos casos, la Administración Tributaria al momento del ingreso de la declaración tributaria anual del Impuesto a la Renta ya conoce de las declaraciones tributarias de pago a cuenta de dicho impuesto, y en consecuencia puede observar si las mismas difieren²⁰, con lo cual no puede establecerse que dicha conducta pueda ser calificada como engañosa, en tanto es el propio deudor tributario quien ha informado a la Administración Tributaria respecto de los elementos necesarios para la liquidación de sus obligaciones tributarias, las mismas que aparecen inconsistentes; motivo por el cual, con ese conocimiento la Administración Tributaria se encuentra en condiciones de establecer la inconsistencia y realizar las acciones para esclarecer la misma, no pudiendo sostenerse que dicha conducta califique como engañosa.

En consecuencia, en estos casos, no es posible la configuración del elemento engaño exigido por el tipo penal; pero sí resulta posible imponer la respectiva sanción administrativa prevista en las leyes tributarias por consignar cifras o datos falsos que incidan en la determinación de obligaciones tributarias de pago.

²⁰ No se requiere que la Administración Tributaria verifique la inconsistencia, bastando que pueda hacerlo, en base a la información recibida del propio deudor tributario. El contexto en el cual se produce la conducta bajo revisión no supone que se actualice el conocimiento sino que se cuente con la posibilidad de acceder a dicho conocimiento.

c) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones informativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.

En este caso, la Administración Tributaria al igual que en el supuesto anterior cuenta al momento de la presentación de la Declaración Tributaria determinativa con otras comunicaciones, vía declaraciones informativas, presentadas por el propio contribuyente. En tal sentido, la evaluación respecto de la imputación objetiva de la conducta como engañosa no se limita a los datos falsos y/o incorrectos contenidos en la Declaración Tributaria determinativa sino que debe incluir el contexto total de la conducta, lo cual supone evaluar si en dicho contexto puede sostenerse que la conducta del sujeto disimula u oculta la correcta liquidación de los tributos a cargo del contribuyente.

Consideramos que en este tipo de situaciones no es posible sostener el engaño típico, dado que la Administración Tributaria cuenta con información del contribuyente que contrasta con lo señalado por dicho sujeto en su Declaración Tributaria determinativa. Claro está que este supuesto se limita a los casos en que la información proporcionada por el deudor tributario a la Administración Tributaria en forma previa a la presentación de la Declaración Tributaria determinativa difiere de la consignada en ésta última. En consecuencia cuando ambos tipos de informaciones, vía declaraciones juradas sean coincidentes y no correspondan a la realidad, sí podemos afirmar la imputación objetiva de la conducta.

Pensemos en los casos, en que el contribuyente presenta ante la Administración Tributaria una Declaración de Predios, en la cual indica el uso que se le da a los mismos, por ejemplo se encuentran arrendados; y posteriormente y respecto del mismo ejercicio fiscal no consigna los montos recibidos como pago de arrendamiento en su Declaración Tributaria determinativa del Impuesto a la Renta.

En el caso mencionado, la Administración Tributaria al momento de recibir la Declaración Tributaria determinativa con datos falsos y/o

incorrectos está informada de la inconsistencia de esta declaración con otra declaración tributaria informativa del deudor tributario, con lo cual, no es posible sostener que se le esté ocultando la realidad o impidiendo conocer la realidad de la correcta liquidación del tributo.

En este supuesto no se podrá aplicar el delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 1º de la LPT; pero sí, se podrá aplicar sanciones administrativas por presentar declaraciones tributarias con cifras o datos falsos.

d) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con declaraciones determinativas o informativas de terceros u otros.

En este punto a diferencia de los anteriores, la Administración Tributaria cuenta con información de terceros y no del propio contribuyente respecto de operaciones necesarias para la liquidación del tributo a cargo del contribuyente.

En principio debe rechazarse que las declaraciones determinativas de los terceros puedan ser consideradas como información que debe ser incorporada al contexto de la relación jurídica tributaria del contribuyente con la Administración Tributaria en tanto se trata justamente de terceros, con lo cual, en el contexto de la relación jurídica tributaria, la declaración tributaria determinativa del contribuyente con datos falsos debe ser considerada como engaño a los efectos del delito de defraudación tributaria.

Piénsese en los supuestos en que el deudor tributario presente su Declaración Jurada determinativa consignando datos falsos y a su vez un tercero presente información ante la Administración Tributaria respecto de dichos datos que pueda ser contrastada, como ocurriría en el caso que informe sobre operaciones con el deudor tributario, sea a título de ventas o compras. En estos casos, la inconsistencia entre lo señalado por el deudor tributario y el tercero no podría ser considerado por la Administración Tributaria dentro del contexto de la relación jurídica tributaria y en consecuencia cabe contemplar la figura del engaño.

Sin embargo, cabe precisar los casos en que la declaración jurada determinativa sea presentada por persona distinta al contribuyente pero sí en el contexto de la relación jurídica tributaria de éste, como sería el caso, que dicha Declaración Jurada determinativa sea presentada por el agente de retención. En estos supuestos se trata de una misma relación jurídica tributaria, en la cual, existe un contribuyente y un responsable solidario, con lo cual, a nuestro entender la información se brinda en el mismo contexto de la relación jurídica tributaria y sí debe ser incorporada para efectos de los aspectos a considerar para la imputación de una conducta que califique como engaño.

Piénsese en los casos en que un contribuyente presente Declaración Tributaria determinativa del Impuesto a la Renta en su condición de persona natural, y a su vez, sus agentes de retención hayan presentado a la Administración Tributaria las Declaraciones Juradas de la retención señalando los montos pagados y retenidos a dicho contribuyente, existiendo entre estas informaciones diferentes que inciden en la liquidación del tributo a cargo del contribuyente. En estos casos, consideramos que la Administración Tributaria cuenta con información que deberá ser incorporada a fin de evaluar la existencia de engaño, con lo cual, en ese contexto, no será posible sostener que se le esté ocultando la realidad o impidiendo conocer la realidad de la correcta liquidación del tributo.

En este supuesto no se podrá aplicar el delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 1º de la LPT; pero sí, se podrá aplicar sanciones administrativas por presentar declaraciones tributarias con cifras o datos falsos.

e) Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con información de la contabilidad del propio contribuyente.

Este supuesto incorpora dos posibles casos, el primero, cuando la Administración Tributaria cuenta al momento de recibir la Declaración Tributaria determinativa del deudor tributario, con la

información contable proporcionada por el propio deudor tributario; y segundo, cuando la Administración Tributaria accede con posterioridad a la presentación de la Declaración Tributaria determinativa del deudor tributario a la información contable de éste. En ambos casos, la situación que se presenta está dada en función que la información contenida en la Declaración Tributaria determinativa difiere de la contabilidad del propio contribuyente.

Consideramos que en el primer caso la Administración Tributaria deberá considerar dentro del contexto para la determinación del engaño, la contabilidad que fuera entregada y/o exhibida por el deudor tributario, en forma previa a la presentación de la Declaración Tributaria determinativa, con lo cual, en el supuesto que la información difiera, no podrá sustentar la existencia de engaño, en tanto, es capaz de establecer en ese momento la inconsistencia de la Declaración Tributaria del deudor tributario, en base a la propia información que le fuera entregada por éste.

Se puede incluir en este supuesto, los casos en que el deudor tributario proporcione sus Registros de Ventas o Compras, u otros libros contables que evidencien que la información consignada en su Declaración Tributaria determinativa para liquidar sus tributos no sea correcta o en todo caso, difiera de la información previamente conocida por la Administración Tributaria a través de su contabilidad.

Por el contrario, en el segundo caso, cuando la Administración Tributaria conoce con posterioridad a la presentación de la Declaración Tributaria determinativa, la inconsistencia de ésta con la información contable del deudor tributario, es posible sostener que la información consignada en la citada Declaración Tributaria constituye el engaño exigido por el tipo penal. Esta aseveración se efectúa en el entendido que los factores que pueden conformar el contexto de evaluación del engaño sólo pueden ser los que a la fecha de presentación de la Declaración Tributaria sean conocidos o puedan ser conocidos por la Administración Tributaria en base a la información con que cuenta.

En tal sentido, en este segundo caso, la conducta del deudor tributario califica como el engaño exigido por el tipo penal, y por ende da lugar a la imputación objetiva de la conducta.

Cabe precisar, que como lo señalamos al inicio de este trabajo, la existencia de engaño configurada por consignar datos falsos al interior de la relación jurídica tributaria que impidan a la Administración Tributaria conocer la realidad de la liquidación de los tributos a cargo del deudor tributario, no es el único elemento exigido por el tipo penal de defraudación tributaria, dado que a éste debe agregarse el resultado consistente en que se deje de pagar los tributos y la atribución dolosa de la conducta al autor.

Justamente, en el presente caso, sería posible evaluar si la conducta del deudor tributario consistente en engañar al Fisco, estableciendo una falsa representación de la realidad con base en la Declaración Tributaria determinativa responde a una conducta que le pueda ser atribuida dolosamente o por el contrario pueda sustentarse la existencia de un error de tipo, el mismo que originaría la atipicidad del tipo penal de defraudación tributaria²¹. No insistiremos más sobre este aspecto, dado que escapa a los alcances planteados en este trabajo.

f) Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa sin que la Administración Tributaria cuente con información de contraste.

Este supuesto, agrega una complicación más para el cumplimiento de la exigencia típica del engaño, tal cual es, si es posible llevar a cabo una conducta engañosa a través de una omisión. En general, a la omisión sólo puede atribuírsele relevancia jurídico penal cuando

²¹ El error de tipo, esto es, la falsa representación del sujeto sobre la existencia de un elemento integrante del tipo penal, como sería en este caso, que se desconozca estar declarando un componente falso que incida en la liquidación del tributo, originará la aplicación del artículo 14º, primer párrafo, del Código Penal, el mismo que establece la ausencia de dolo, y siendo el delito de defraudación tributaria un delito doloso, desaparece la tipicidad y por ende el hecho deja de ser relevante penalmente.

exista una norma de mandato que no sea realizada por el sujeto activo del delito²².

En el presente caso, la configuración inicial de la norma de mandato es la de pagar los tributos que las leyes establecen efectuando para ello correctamente la liquidación de la obligación tributaria de pago; no pudiendo suponer que el sólo impago -omisión- de los tributos pueda ser considerada como una omisión con relevancia penal, en tanto se afectaría el principio constitucional de prohibición de prisión por deudas. Más aún, se refuerza esta conclusión en que es el propio tipo penal el que establece que esa falta de pago, para otorgar relevancia penal a la conducta, debe configurar el elemento engaño.

Otra posibilidad es considerar que la liquidación falsa del tributo a través de la presentación de la Declaración Tributaria determinativa es equivalente a la no presentación de dicha Declaración. Sin embargo, en este supuesto no es posible sostener la equivalencia entre la acción y la omisión, dado que, la acción -presentación de la Declaración Tributaria determinativa- en el contexto normativo tributario tiene como significado la presunción de veracidad de lo consignado en ella; mientras que, la omisión de la presentación de dicha declaración no puede tener el mismo significado, ya que nada se informa.

Es por ello, que sólo será posible atribuir a la falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa la configuración del engaño, en tanto, dicha omisión sea entendida en el contexto de las leyes tributarias como una comunicación de la no realización de hechos imponibles o la realización de éstos, sin que sea obligatorio liquidar tributo alguno. No toda falta de presentación será típica, sino sólo aquella que comunique al Fisco la no realización de actividad gravada o la no realización de mayor actividad sujeta a gravamen.

En este sentido, si la falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa comunica normativamente a la Administración Tributaria la ausencia de actividad gravada y por

²² Silva Sánchez, Jesús María. Estudios sobre los delitos de omisión. Lima: Editorial Grijley, 2004. Páginas 15 a 61.

ende que no corresponde realizar liquidación alguna del tributo, y además la Administración Tributaria no cuenta con ningún elemento para contrastar dicha ausencia de Declaración, estaremos frente a un caso que configura el engaño exigido por el delito de defraudación tributaria.

Como puede observarse estamos frente a supuestos de omisión impropia²³, en los cuales no sólo es necesario constatar la omisión -falta de presentación de la declaración tributaria determinativa-, sino fundamentar la posición de garante del sujeto activo -su condición de deudor tributario-, así como hacer equivalente la omisión a la conducta por acción, esto es, establecer en términos normativos que la omisión sea equivalente a la realización del engaño que exige el tipo penal. Como lo señalamos, la única posibilidad de establecer esta equivalencia, es cuando la falta de declaración de la Declaración Tributaria determinativa comunique normativamente -de acuerdo a las normas tributarias- la falta de realización de actos sujetos a tributación, con lo cual se simula la realidad, ocultándose la misma de la posibilidad de conocimiento por parte de la Administración Tributaria.

Se podría incluir el caso de un contribuyente que no consigna en su Declaración Tributaria determinativa los ingresos devengados por rentas de primera categoría -alquiler de bienes muebles o inmuebles-²⁴, no teniendo la Administración Tributaria ninguna información de ese contribuyente respecto de dichos ingresos, esto es, no ha efectuado ni siquiera los pagos a cuenta mensuales. En este caso, se configura el engaño exigido por el tipo penal del delito de

²³ La omisión impropia o también denominada comisión por omisión está prevista en el artículo 13º del Código Penal Peruano y exige posición de garante del sujeto que omite y además que la omisión sea equivalente a la realización del tipo penal mediante una acción.

²⁴ La no presentación de la Declaración Tributaria Determinativa de una persona Natural comunica normativamente al Fisco la ausencia de la realización de actividad gravada respecto de ingresos por primera categoría y a su vez, dicha falta de comunicación es equivalente a engañar al Fisco respecto de la liquidación en caso de presentar una declaración tributaria determinativa con contenido falso, en tanto ambos, con certeza ocultan la realidad y originan que se deje de declarar y pagar el tributo que corresponde al Fisco.

defraudación tributaria, así como la infracción tributaria respectiva por la no presentación de la declaración tributaria.

g) Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa contando la Administración Tributaria con información de contraste del propio contribuyente o de terceros.

Siguiendo lo señalado precedentemente, debe analizarse si en los supuestos en que el deudor tributario no presenta la Declaración Tributaria determinativa y ésta tiene como significado comunicar que no se ha realizado actividad gravada, es posible sustentar el engaño previsto en el tipo penal del delito de defraudación tributaria, en los casos en que, la Administración Tributaria cuenta con información de contraste del propio contribuyente o de terceros.

En caso, la información de contraste sea a través de información del propio contribuyente, vía declaración jurada determinativa o comunicación a la Administración Tributaria, en la cual se dé cuenta de la actividad gravada, no podrá contemplarse el supuesto de engaño exigido por el delito de defraudación tributaria.

Entre estos casos, estarían los supuestos que el contribuyente presenta sus Declaraciones Tributarias determinativas por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de primera, segunda o cuarta categoría y luego no presenta su Declaración Anual del Impuesto a la Renta. De igual forma se presenta si ha efectuado alguna comunicación informando a la Administración Tributaria la realización de una actividad gravada y luego no presenta la Declaración Tributaria determinativa.

De otro lado, estará el supuesto en que no se presenta la Declaración Tributaria pero la Administración Tributaria cuenta con información de un tercero, distinguiendo si ese tercero es parte de la misma relación jurídica tributaria o no. Como lo señalamos anteriormente, si es parte de la misma relación jurídica tributaria, como es el caso del agente de retención, no cabrá contemplar el engaño exigido por el tipo penal, pero si se trata de un tercero no habrá inconveniente en establecer que esa conducta cumple con la

exigencia de engaño contenida en la descripción típica del delito de defraudación tributaria.

V. CONCLUSIONES.

Luego de haber determinado el concepto de engaño que debe ser utilizado para la configuración del delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 1º de la LPT se alcanzan las siguientes conclusiones:

- 1) El engaño exigido por el delito de defraudación tributaria sólo puede ser determinado en función de atribuir a la conducta del sujeto activo la creación o incremento de un riesgo no permitido en la concreta relación jurídica tributaria, esto es, la determinación del engaño tiene características eminentemente normativas.
- 2) El engaño exigido por el delito de defraudación tributaria deberá considerar el procedimiento de liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo, así como todos los aspectos de vinculación entre el deudor tributario y la Administración Tributaria que estén presentes al momento de realización de la conducta típica.
- 3) El engaño exigido por el delito de defraudación tributaria no puede consistir en una única forma de conducta, sino que dependerá del procedimiento de liquidación establecido para cada tributo en las leyes tributarias, así como de todos los aspectos de vinculación entre el deudor tributario y la Administración Tributaria que repercutan en el conocimiento de los factores que inciden en la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo.
- 4) La determinación del engaño exigido por el tipo penal será distinto en los casos de presentación de la Declaración Tributaria respecto de los casos de ausencia de presentación.
- 5) La determinación del engaño exigido por el tipo penal del delito de defraudación tributaria dependerá de las obligaciones e informaciones que se puedan generar entre el deudor tributario y

la Administración Tributaria en virtud de la relación jurídica tributaria.

- 6) La determinación del engaño exigido por el tipo penal del delito de defraudación tributaria no puede supeditarse al conocimiento que tenga la Administración Tributaria respecto de hechos vinculados a la liquidación de la obligación tributaria de pago del tributo provenientes de terceros distintos al deudor tributario.