

**CONDUCTA OMISORIA EN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA
TIPIFICACIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ****Gonzales Rentería, Yuri Gagarín****<https://orcid.org/0000-0002-6859-7996>****Vílchez Marchán, Jhonny Héctor****Resumen**

El titular o gerente de la empresa ostenta una obligación de garante que se sustenta desde el iniciar de una actividad empresarial (reconoce su extensión de dominio con exclusión de terceros) desata cursos causales respecto a los cuales tiene que evitar que lesionen bienes jurídicos y, al mismo tiempo, asume el compromiso de intervenir (controlar, contener) ante cursos causales con anterioridad a que generen lesiones a intereses penalmente relevantes. La actividad empresarial es una actividad cuyo riesgo radica en la posibilidad de que los acontecimientos que se desarrollan en mérito a ella produzcan lesiones, siendo independientes la rama o giro empresarial que se explote. La responsabilidad del empresario por los hechos cometidos por sus subordinados a título de comisión por omisión se fundamenta, al igual que cualquier otro delito de comisión por omisión, en el dominio que se tiene respecto a la causa del resultado. Este planteamiento, trasladado al ámbito empresarial, importa un dominio por parte del órgano de dirección sobre las personas, y sobre los procesos y elementos de la empresa. La causalidad hipotética debe ser descartada del ámbito de los delitos omisivos y reemplazada por el criterio de incremento del nesgo. Los deberes de garante del empresario tienen que ser determinados en función a la concreta situación que se valora, empero, la normativa que regula la actividad empresarial ofrece un importante indicio. Del mismo modo, criterios como «razonabilidad» y «prudencia» ofrecen parámetros para concretizar dichos deberes. La delegación en el ámbito empresarial genera, de cara al delegado, la asunción de una nueva posición de garante; y, de cara al delegante, puede generar una responsabilidad in eligiendo e in vigilando al tener que seleccionar a personas idóneas para delegar en ellas funciones materiales y/o de control, y transforma la originaria posición de garante (posición de garante residual) estando obligado, en consecuencia, a supervisar el correcto desempeño de las funciones por parte del delegado y, llegado el caso, a corregirlo y reemplazarlo.

Palabras clave: Delito tributario, código tributario, ley penal tributaria.

Abstract

The owner of the company has a duty as a guarantor that is based on the fact that when starting a business activity (it configures its scope of domain to the exclusion of third parties) it unleashes causal courses with respect to which it must prevent legal assets from being damaged and, At the same time, it assumes the commitment to intervene (control, contain) against causal courses before they generate harm to criminally relevant interests. Business



activity is an activity whose risk lies in the possibility that the events that develop as a result of it cause injuries, regardless of the branch or line of business that is exploited. The responsibility of the employer for the acts committed by his subordinates as a commission by omission is based, like any other crime of commission by omission, on the control he has regarding the cause of the result. This approach, transferred to the business environment, implies control by the management body over the people, and over the processes and elements of the company. Hypothetical causality must be discarded from the scope of omissive crimes and replaced by the criterion of increased risk. The employer's guarantor duties must be determined based on the specific situation being assessed, however, the regulations that regulate business activity offer an important indication. Likewise, criteria such as "reasonableness" and "prudence" offer parameters to concretize these duties. Delegation in the business environment generates, for the delegate, the assumption of a new position of guarantor; and, for the delegator, it can generate a responsibility without choosing and supervising by having to select suitable people to delegate material and/or control functions to them, and transforms the original position of guarantor (residual guarantor position) being obliged, consequently, to supervise the correct performance of the functions by the delegate and, if necessary, to correct and replace him.

Keywords: Tax crime, tax code, tax criminal law.

Sumario: Introducción. 1) La responsabilidad penal de los directores, gerentes y ejecutivos principales de sociedades anónimas, según la normatividad aplicable: una simple presunción legal. 2) La responsabilidad de los directivos principales de una sociedad anónima, según el Código Tributario. (2.1.) Su relación con el N° 5 del artículo 97 del Código Tributario. (2.2.) El actual Código Tributario y sus modificatorias. (2.3.) Errada interpretación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Verdadero sentido y alcance del Código Tributario en relación con la Ley Penal Tributaria. Conclusiones. Bibliografía citada.

Introducción

La conducta omisoria en el ámbito de las obligaciones tributarias se ha convertido en un tema de gran relevancia en la tipificación de delitos tributarios en el Perú. En el marco de un sistema fiscal robusto, las obligaciones tributarias imponen a los contribuyentes el deber de cumplir con ciertos requisitos legales para asegurar el adecuado financiamiento de las funciones estatales. Sin embargo, la omisión deliberada o negligente de cumplir con estas obligaciones puede dar lugar a consecuencias legales significativas.

En el contexto peruano, las normativas tributarias establecen un marco jurídico que regula las conductas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La conducta omisoria se manifiesta cuando los contribuyentes, de manera voluntaria o negligente, dejan de cumplir con deberes fundamentales, como la presentación de declaraciones, el pago oportuno de impuestos, la correcta emisión de comprobantes de pago, entre otros.



Los delitos tributarios en el Perú abarcan una amplia gama de conductas, desde la evasión fiscal hasta la utilización de estrategias fraudulentas para eludir el pago de tributos. La conducta omisoria puede estar vinculada a la falta de presentación de declaraciones, la subvaluación de bienes, la ocultación de ingresos, y otras acciones que tienen como resultado la disminución de la carga tributaria debida al Estado.

Entre las obligaciones tributarias en las que la conducta omisoria puede manifestarse se encuentran las relacionadas con el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas (IGV), los deberes aduaneros, entre otros. La complejidad del sistema tributario peruano demanda un cumplimiento riguroso de las normativas, y cualquier omisión puede ser objeto de revisión por parte de las autoridades tributarias.

Es importante destacar que las sanciones por conducta omisoria en obligaciones tributarias pueden variar desde multas administrativas hasta consecuencias penales, dependiendo de la gravedad de la infracción. La legislación tributaria y aduanera en el Perú busca no solo asegurar los ingresos fiscales necesarios para el funcionamiento del Estado, sino también promover la equidad y la transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En este contexto, la prevención y el cumplimiento proactivo de las obligaciones tributarias se presentan como elementos clave para evitar consecuencias legales adversas. La capacitación, el asesoramiento tributario especializado y el conocimiento actualizado de las normativas son herramientas esenciales para los contribuyentes y profesionales involucrados en la gestión fiscal en el Perú.

1) La responsabilidad penal de los directores, gerentes y ejecutivos principales de sociedades anónimas, según la normatividad aplicable: una simple presunción legal.

Según Héctor Villegas (1993) citado por (Rezzoagli y Chiapello 2017)¹, considera que los tipos legales que persiguen los ilícitos tributarios tienden a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador. Nótese que la posición de Villegas gira en torno a la función “resarcitoria” que, a juzgar por el dicente, tendrían los institutos en estudio. Mal podría desconocerse la función “punitiva” de la norma, toda vez que el proceso que busca sancionar a los responsables procura la imposición de penas reales y concretas a los agentes del injusto con independencia de la reparación al perjuicio fiscal producto de la misma. Es decir, corresponde al proceso penal, la segmentación del hecho a resarcir y del período punitivo; no podría quedar pendiente o no tratado, la consecuencia lesiva al bien jurídico protegido como es los ingresos estatales.

¹ **REZZOAGLI, LUCIANO; CHIAPELLO, GONZALO.** La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. En Revista VIA IURIS, núm. 23, julio-diciembre, 2017, pp. 0-40. En <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273957284002> (consultada el 01 de octubre de 2023).



a). En su ensayo; (Matus 2017)² internaliza sus conclusiones afirmando que: la responsabilidad penal individual por delitos tributarios en una sociedad anónima se fundamenta objetivamente en la intervención personal, en los términos del artículo 15 del Código Penal (República de Chile), a nombre de la persona jurídica.

b) La prueba de dicha intervención está mediada por la presunción simplemente legal de que intervienen en tales hechos los administradores y representantes legales de la sociedad, a menos que conste su falta de intervención o su oposición a los hechos que se traten; y

c) De entre los administradores y representantes legales cuya intervención personal en los hechos esté acreditada, solo serán responsables de delitos tributarios aquellos gerentes, administradores, administradores de hecho o socios a quienes corresponda el cumplimiento de la obligación tributaria que se trate. Es entendible la posición de Matus al referir que la conducta opositoria al ilícito tributario podría tomarse como un atenuante pero no un declinante del efecto penal y asegura que le asiste afrontar la acción penal aquellos administradores (según el cargo empresarial) que hayan participado directa e indirectamente en la conducta que hizo omisoria la acción tributaria.

En el Perú, existe un notorio aislamiento entre la acción contenciosa tributaria y la contenciosa judicial respecto a las conductas omisorias devenidas de los actos irregulares en hechos tributarios, siendo así que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanas (SUNAT) tiene un limitado alcance sobre el accionar a la conducta de la entidad que restringe la recaudación tributaria. Según el Código Tributario peruano, las máximas sanciones son las pecuniarias y las limitativas de derecho de acción comercial (cierre o clausura). Lo cual advierte la poca actuación de acción penal para quienes tienen a cargo la carga del tributo.

Es así que, la reciente

2) La responsabilidad de los directivos principales de una sociedad anónima.

Ley 31740 LEY QUE MODIFICA LA LEY 30424, LEY QUE REGULA LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, PARA FORTALECER LA NORMATIVA ANTICORRUPCIÓN REFERIDA A LAS PERSONAS JURÍDICAS Y PROMOVER EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO, establece que las personas jurídicas son responsables administrativamente por los delitos señalados en el artículo 1, cuando estos hayan sido cometidos en su nombre o por cuenta de ellas y en su beneficio, directo o indirecto, por: a. Sus socios, directores, administradores de hecho o derecho, representantes legales o apoderados de la persona jurídica, o de sus filiales o subsidiarias, bajo cualquiera de las modalidades

de autoría y participación previstas en el Código Penal. b. La persona natural que, estando sometida a la autoridad y control de las personas mencionadas en el literal anterior, haya cometido el delito bajo sus órdenes o autorización. c. La persona natural señalada en el literal

² **MATUS ACUÑA, Jean.** El aspecto objetivo de la responsabilidad penal de los directivos principales por delitos tributarios, según la legislación Chilena. En Revista de Derecho – Universidad Católica del Norte, Vol. 24 Num. 2, 2017, pp 291-320. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=371054486010> (consultada el 01 de octubre de 2023).



precedente, cuando la comisión del delito haya sido posible porque las personas mencionadas en el literal a. han incumplido sus deberes de supervisión, vigilancia y control sobre la actividad encomendada, en atención a la situación concreta del caso.

2.1) Su relación con el N° 5 del artículo 97 del Código Tributario

Así mismo establece que las personas jurídicas que tengan la calidad de matrices serán responsables y sancionadas siempre que las personas naturales de sus filiales o subsidiarias, que incurran en cualquiera de las conductas señaladas en el primer párrafo, hayan actuado bajo sus órdenes, autorización o con su consentimiento. Las personas jurídicas no son responsables en los casos en que las personas naturales indicadas en el primer párrafo hubiesen cometido los delitos previstos en el artículo 1, exclusivamente en beneficio propio o a favor de un tercero distinto a la persona jurídica.

Dicha norma exime y establece circunstancias atenuantes, como: La persona jurídica está exenta de responsabilidad por la comisión de los delitos comprendidos en el artículo 1 si adopta e implementa en su organización, con anterioridad a la comisión del delito, un modelo de prevención adecuado a su naturaleza, riesgos, necesidades y características, consistente en medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir los delitos antes mencionados o para reducir significativamente el riesgo de su comisión, *estableciendo la inaplicabilidad cuando el delito es cometido por los socios, directores, administradores de hecho o derecho, representantes legales o apoderados, con capacidad de control de la persona jurídica; en este caso, el juez únicamente impone la medida administrativa de multa, la que puede ser reducida hasta en un noventa por ciento. Son circunstancias atenuantes de la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas las siguientes: a. La colaboración objetiva, sustancial y decisiva en el esclarecimiento del hecho delictivo, hasta antes del inicio de la etapa intermedia. b. El impedimento de las consecuencias dañosas del ilícito. c. La reparación total o parcial del daño. d. La adopción e implementación por parte de la persona jurídica, después de la comisión del delito y antes del inicio del juicio oral, de un modelo de prevención. e. La acreditación parcial de los elementos mínimos del modelo de prevención. La confesión, debidamente corroborada, de la comisión del delito, con anterioridad a la formalización de la investigación preparatoria, tiene como efecto que el juez pueda rebajar la medida establecida en los literales a), b) y d) del artículo 5 hasta un tercio por debajo del mínimo legal establecido, cuando se trate de medidas temporales. Este supuesto es inaplicable en caso de flagrancia, irrelevancia de la admisión de los cargos en atención a los elementos probatorios incorporados en el proceso o cuando se haya configurado la reincidencia de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 13.*

2.2) El actual Código Tributario y sus modificatorias

Las bases normativas de nuestro actual Sistema tributario, se encuentran en la profunda reforma tributaria llevada a cabo en diciembre de 1990, cuando a través de los Decretos Legislativos 617, 619, 620, 621, 622 y 623 se derogaron una exorbitante cantidad de tributos ineficientes y de baja recaudación que distraían y complicaban la labor de la Administración Tributaria, sin generar mayores recursos al Estado (es el caso del Impuesto a las Ventas al



exterior, Impuesto a las exportaciones por el puerto de Paita y el Tributo a los Productos Pesqueros.

Errada interpretación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

Verdadero sentido y alcance del Código Tributario en relación con la Ley Penal Tributaria.

Conclusiones. Bibliografía citada. Jurisprudencia citada.

Errada interpretación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

Verdadero sentido y alcance del Código Tributario en relación con la Ley Penal Tributaria.

El proceso de interpretación de las normas se da en muchos momentos, y si se acepta su concepción amplia, podríamos afirmar que está presente desde la creación de la norma (v.g. cuando se reglamenta una ley, se está interpretando su contenido), hasta su aplicación al caso concreto cuando se administra justicia. Pero esto presupondría que la temática sería exageradamente amplia. Nosotros, para efectos del presente trabajo, nos referiremos a la interpretación que se hace a partir de la existencia de la norma.

El Código Tributario, a través de la cual se facultó a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- a aplicar la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, en caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias. La Norma XVI se encuentra actualmente vigente, sin embargo, al no existir una norma reglamentaria existe actualmente una controversia importante respecto al alcance de la misma. En este contexto, en el presente conversatorio se analizará la Norma XVI antes referida, en particular en lo referido al concepto de elusión, así como, a su posible aplicación a la simulación y al fraude de ley.

Por otro lado, (Meini 1999)³ asegura la prioridad de formular responsabilidad administrativa y punitiva a quienes administrando o gestionando una labor empresarial y por omisión y/o acción de sus funciones; tal es así que las Administraciones Tributarias regionales (Latinoamérica) operan bajo extremos circunstanciales de hechos cometidos por las personas físicas o naturales. En el derecho penal económico, la criminalidad de empresa, más que la criminalidad en la empresa, de un tiempo a esta parte, ha acaparado la atención de la doctrina. Tal vez, esta tendencia responda al hecho que los clásicos criterios de atribución de responsabilidad penal (principalmente el entender «agotada» la imputación al recaer ésta sobre los ejecutores directos del hecho, así como el monopolio que en materia de imputación de responsabilidad penal ostentan las personas naturales, 3 enseñan que no siempre se satisfacen los sentimientos de prevención: las decisiones las adoptan los órganos de administración y la llevan a cabo empleados subordinados, produciéndose en la práctica una «imputación hacia abajo» con el correlativo desmedro de efectos de prevención.

³ MEINI MÉNDEZ, Iván. Responsabilidad penal de los órganos de dirección de la Empresa por comportamientos omisivos. El deber de garante del empresario frente a los hechos cometidos por sus subordinados. En Derecho – PUCP, Vol. 2, pp 883-914. En <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199901.039> (consultada el 01 de octubre de 2023).



Así mismo; este desmedro de efectos preventivos se origina en la fungibilidad de los subordinados habida cuenta de la particular organización empresarial (división vertical y horizontal): en el desconocimiento del significado de las consecuencias de su acción debido a la insuficiente información que poseen respecto del funcionamiento global de la empresa; y, a la escasa resistencia que pueden ofrecer frente a la llamada «actitud criminal colectiva», con arreglo a la cual al interior de una empresa se manejan valores y mecanismos de presión que pueden determinar que un miembro de la empresa a consecuencia de su vinculación al establecimiento y a la notoriamente alta disposición a la obediencia del hombre en el sistema jerárquico actúe, en palabras de Schünemann, «de un modo altruista en interés de la casa».

Finalmente, (Fernández y Lorenzo 2013)⁴, considera que la culpabilidad es la situación en que se encuentra una persona imputable y responsable, que pudiendo haberse conducido de una manera no lo hizo, por lo cual el juez le declara merecedor de una pena. El autor de un delito debe ser culpable, es decir, debe comprender que el hecho que está realizando se encuentra tipificado como “un delito”, y debía haberse motivado en la norma cuando le era exigible hacerlo. En un sitio web sobre apuntes jurídicos, el autor Carlos Machicado (2009) nos habla acerca de la culpabilidad diciendo: que “tiene dos formas: el dolo y la culpa. La primera es intención; la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin ésta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito”.

“La responsabilidad penal es la que se desprende de la ejecución de actos penalmente sancionables.” Se extiende a todos los que participaron del delito a sabiendas. Con intención y voluntad de realizar algunos de los tipo previstos en la ley penal tributaria. Por ello cuando se habla de responsabilidad penal o criminal nos estamos refiriendo a aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena. En los artículos 45 a 49, el Código Penal de la Nación, se refiere a todas las personas que intervienen en un delito o participan en él (participación criminal). En cambio la Ley Penal Tributaria se aplica también a quienes hubieran determinado a otros a cometer el delito, o le hubieran prestado un auxilio imprescindible.

CONCLUSIONES:

- ✓ En conclusión, la conducta omisoria en el ámbito de las obligaciones tributarias desempeña un papel crucial en la tipificación de delitos tributarios en el Perú. La evasión o negligencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales no solo representa una

⁴ FERNÁNDEZ, MARÍA CELESTE; LORENZO ÁLVAREZ, ANDREA CECILIA. (2013). *Ley penal tributaria: delitos de evasión simple y agravada : responsabilidad del contador* (Trabajo final de grado). Mendoza, Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. En <https://bdigital.uncu.edu.ar/5802>. Fecha de consulta del artículo: 02/10/23.



violación a las normativas tributarias, sino que también puede tener implicaciones legales significativas.

- ✓ La legislación tributaria peruana establece un marco legal claro y riguroso que busca asegurar la recaudación adecuada de ingresos fiscales para financiar las funciones estatales. La conducta omisoria, ya sea en la falta de presentación de declaraciones, el subregistro de ingresos o la utilización de estrategias fraudulentas, puede ser objeto de sanciones administrativas y, en casos graves, llevar a consecuencias penales.
- ✓ Es imperativo que los contribuyentes y profesionales tributarios comprendan la importancia de cumplir proactivamente con las obligaciones tributarias. La prevención y el cumplimiento adecuado no solo evitan sanciones y multas, sino que también contribuyen a la integridad del sistema tributario y a la equidad en la distribución de la carga fiscal.

Bibliografía

- Fernández, María, y Andrea Lorenzo. «Sistema integrado de documentación.» *Biblioteca Digital UNCUYO*. 10 de Enero de 2013.
<https://bdigital.uncu.edu.ar/fichas.php?idobjeto=5802> (último acceso: 02 de Octubre de 2023).
- Luján, Ruby, y Eduardo Cano. « La Cultura Tributaria y el Comportamiento de los Delitos Tributarios en el Perú: Periodo 2012-2016 .» *Revista Ciencia y Teconología* 15, n° 2 (Junio 07): 101-109.
- Matus, Jean. «EL ASPECTO OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DIRECTIVOS PRINCIPALES POR DELITOS TRIBUTARIOS, SEGÚN LA LEGISLACIÓN CHILENA.» *Revista de Derecho - Universidad Católica del Norte*, vol. 24, núm. 2, 2017., 2017: 291-320.
- Meini, Iván. « Responsabilidad penal de los órganos de dirección de la Empresa por comportamientos omisivos. El deber de garante del empresario frente a los hechos cometidos por sus subordinados .» *Derecho PUCP*, 1999: 883-914.
- Rezzoagli, Luciano, y Gonzalo Chiapello. «La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina.» *Revista VIA IURIS*, 2017: 0-40.



ECT

Revista Científica Emprendimiento
Científico Tecnológico

ISSN: 2810 – 8493

ISBN: 9798 6897 73919

<https://revista.ectperu.org.pe/index.php/ect/index>